

Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего
образования

«РОССИЙСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ ДРУЖБЫ НАРОДОВ»

На правах рукописи

БУРОВА АННА СЕРГЕЕВНА

**НАЛОГОВО-ПРАВОВОЙ СТАТУС НОТАРИУСА В РОССИИ И
СТРАНАХ ЛАТИНСКОГО НОТАРИАТА
(СРАВНИТЕЛЬНО-ПРАВОВОЕ ИССЛЕДОВАНИЕ)**

Специальность 12.00.04 - финансовое право; налоговое право; бюджетное право

**Диссертация на соискание ученой степени
кандидата юридических наук**

**Научный руководитель:
доктор юридических наук, доцент
Прошунин Максим Михайлович**

Москва – 2015

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
ГЛАВА 1. ОСОБЕННОСТИ НАЛОГОВО-ПРАВОВОГО СТАТУСА НОТАРИУСОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ.....	18
1.1. Теоретико-правовые основы определения налогово-правового статуса нотариусов	18
1.2. Историко-правовые аспекты генезиса финансового обеспечения и налогообложения нотариальной деятельности.....	38
ГЛАВА 2. РОССИЙСКИЕ НОТАРИУСЫ КАК УЧАСТНИКИ НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЙ.....	64
2.1. Особенности участия нотариусов в налоговых правоотношениях в качестве налогоплательщиков	64
2.2. Нотариус как субъект, содействующий уплате налогов и сборов.....	96
ГЛАВА 3. ОБЩИЕ И ОСОБЕННЫЕ ХАРАКТЕРИСТИКИ НАЛОГОВО- ПРАВОВОГО СТАТУСА ЛАТИНСКИХ НОТАРИУСОВ В ЗАРУБЕЖНЫХ ГОСУДАРСТВАХ.....	127
3.1. Налогово-правовой статус нотариусов стран ближнего зарубежья как налогоплательщиков и налоговых агентов (на примере Украины, Казахстана, Белоруссии, Молдовы и других государств)	127
3.2. Специальные налоговые обязанности латинских нотариусов стран Европейского союза в сфере налогообложения (на примере Франции, Германии, Италии, Испании и других государств).....	150
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	174
ПЕРЕЧЕНЬ СОКРАЩЕНИЙ	182
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ НОРМАТИВНО-ПРАВОВЫХ И ЛИТЕРАТУРНЫХ ИСТОЧНИКОВ	184
ПРИЛОЖЕНИЕ 1	214

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. В настоящее время правовое понимание содержания налогово-правового статуса нотариуса, его особенностей и основных элементов, в том числе в зависимости от возложения на нотариусов тех или иных налоговых прав и обязанностей, является предметом научных дискуссий. В частности, основой для теоретических обсуждений выступают проблемы определения показателей расчета частнопрактикующими нотариусами НДФЛ с доходов от нотариальной деятельности, в том числе возникающие в связи с отсутствием единообразной правоприменительной практики определения профессиональных расходов, подлежащих вычету из налогооблагаемой базы, в рамках участия нотариусов в налоговых правоотношениях в качестве налогоплательщиков, а также возможность возложения на государственных и частнопрактикующих нотариусов дополнительных налоговых функций, связанных с посредничеством при уплате налогов и сборов физическими и юридическими лицами, обратившимися за совершением нотариальных действий.

Более того, в науке налогового права остается открытым вопрос о существовании у частнопрактикующего нотариуса специального налогово-правового статуса налогоплательщика, предполагающего установление в налоговом законодательстве специальных правил исчисления и уплаты НДФЛ с доходов от осуществления им нотариальной деятельности, специфика которой выражается в отсутствии экономической направленности, в связи с выполнением закрепленных в законодательстве нотариальных функций государственно-властного характера во исполнение конституционной обязанности по защите прав и свобод граждан и юридических лиц.

Проблема соотношения налогово-правового статуса нотариусов, занимающихся частной практикой, с налогово-правовым статусом индивидуальных предпринимателей, оставаясь предметом научной

полемики, породила возникновение сложностей для правоприменительной деятельности и нашла свое выражение в результатах судебной практики на основе рассмотрения и толкования положений действующих законодательных актов.

Налоговый статус частнопрактикующего нотариуса как налогоплательщика по правовой регламентации порядка исчисления и уплаты НДФЛ с доходов от нотариальной деятельности до 1 января 2007 года соответствовал налоговому статусу налогоплательщиков – индивидуальных предпринимателей.

Изменение правового регулирования налоговых отношений, как правило, воздействует на содержание правового статуса субъектов, в них участвующих. Однако исключение небюджетных нотариусов из категории налогоплательщиков-предпринимателей для целей налогообложения на основании Федерального закона Российской Федерации от 27 июля 2006 года № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» не привело к изменению существовавшего для них ранее порядка исчисления и уплаты НДФЛ с доходов со своей деятельности. Более того, их налогово-правовой статус оказался неопределенным.

Изучение налогово-правового статуса нотариусов в зарубежных странах латинского нотариата путем выявления схожих признаков и различий также способствует развитию института налогово-правового статуса для науки налогового права и юридической практики, в том числе в рамках взаимодействия нотариусов в решении проблем борьбы с коррупцией, отмыванием денег и уклонением от уплаты налогов.

Предопределяет востребованность и актуальность научных исследований в сфере налогового права, направленных на оценку действующих налогово-правовых норм с позиции адекватного отражения интересов налогоплательщиков, а также на разработку предложений по

соответствующей гармонизации налогового законодательства, многочисленные и во многом существенные изменения, планируемые и уже внесенные в отдельные законодательные акты РФ, в том числе в налоговое законодательство. В частности, на основании внесенного 2 декабря 2013 года на рассмотрение в Государственную Думу РФ проекта Федерального закона «О нотариате и нотариальной деятельности», предлагающего иное, во многом более прогрессивное, правовое регулирование института нотариата, как полностью инкорпорированного в систему нотариата латинского типа, а также одобренных Правительством РФ 1 июля 2014 года Основных направлений налоговой политики Российской Федерации на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов с целью планирования федерального бюджета и при подготовке проектов региональных бюджетов, в соответствии с которыми приоритетными задачами для создания эффективной и стабильной налоговой системы являются настройка существующей системы налогообложения, мобилизация дополнительных доходов за счет улучшения качества налогового администрирования, в том числе путем упрощения налогового учета, сокращение теневой экономики и изъятие в бюджет сверхдоходов от благоприятной внешнеэкономической конъюнктуры.

В этой связи разработка положений, определяющих содержание и особенности налогово-правового статуса нотариусов в России и зарубежных странах латинского нотариата, способствует развитию как теории налогового права, так и российского законодательства о налогах и сборах и практики его применения.

Степень научной разработанности темы исследования.

Вопросы правового регулирования налоговых отношений с участием российских нотариусов рассматривались в работах А.А. Щербинина (Финансовое обеспечение нотариальной деятельности в Российской Федерации» (2010 г.)) и Д.А. Королева (Правовое регулирование отношений по взиманию государственной пошлины при осуществлении нотариальной деятельности» (2011 г.)).

Особенности налогообложения доходов частнопрактикующих нотариусов нашли отражение в трудах Г.Г. Богомазовой, Г.А. Волковой, Т.Г. Калиниченко, К.А. Корсика, Т.Ю. Левадной, И.Г. Медведева, Н.Н. Миллера, С.С. Трушниковой, Л.В. Усович, О.В. Фрик, И.Г. Черемных, Г.Г. Черемных, Е.Ю. Юшковой, В.В. Яркова и других ученых и практиков.

Вопросы участия нотариусов в сборании налогов и сборов затронуты в работах Р.И. Вергасовой, О.В. Романовской, Е.А. Чефрановой, Жеффре Тальпис, Christoph U. Schmid, Roger Van den Bergh, Yves Montangie и других ученых юристов.

Однако, в науке налогового права категория налогово-правовой статус применительно к нотариусу с точки зрения определения, содержательных характеристик, особенностей и соотношения в зависимости от вида финансирования и организационной подчиненности (государственный и частный нотариат) самостоятельным предметом исследования до сих пор не была.

Объектом исследования являются налоговые правоотношения, участниками которых являются российские нотариусы и латинские нотариусы зарубежных стран, исходя из характера их налогово-правового статуса.

Предметом исследования выступают понятие, содержание и особенности правового регулирования налогового статуса нотариусов в Российской Федерации, государствах ближнего зарубежья и странах Европейского союза, а также особенности их участия в налоговых правоотношениях.

Цель исследования заключается в выработке научных положений о содержательных характеристиках налогово-правового статуса нотариусов в России и зарубежных странах латинского нотариата: правах, обязанностях и ответственности, и об общих и специальных критериях разграничения налогово-правовых статусов нотариусов.

Достижение указанной цели определило постановку и решение нижеследующих **задач**:

- определить специфику правового положения нотариуса в российской правовой системе и ее влияние на налогово-правовое регулирование;
- раскрыть понятие, особенности и основные элементы налогового статуса российских нотариусов как субъектов налогового права;
- исследовать участие нотариуса в финансовых и налоговых правоотношениях на различных этапах становления и развития нотариата в России;
- изучить особенности правового регулирования налогового статуса российских нотариусов, как участников налоговых правоотношений;
- выявить особенности участия латинских нотариусов в налоговых правоотношениях в странах Европейского союза и государствах ближнего зарубежья;
- определить общие и особенные характеристики налогово-правового статуса латинских нотариусов в странах Европейского союза и государствах ближнего зарубежья;
- сформулировать и обосновать научные и практические предложения по совершенствованию и оптимизации российского законодательства о налогах и сборах, в том числе на основании практики рассмотренных стран латинского нотариата.

Методологическую основу исследования составили общенаучные методы (индукция и дедукция, анализ и синтез, аналогия, обобщение, абстрагирование) и частно-научные методы (историко-правовой, формально-юридический, сравнительно-правовой и метод анализа документов).

Теоретической основой исследования выступают положения, содержащиеся в научных работах российских ученых по финансовому и налоговому праву (В.С. Белых, А.В. Брызгалин, Д.В. Винницкий, Е.Ю. Грачева, О.Н. Горбунова, А.В. Демин, Н.В. Елизарова, И.Д. Еналеева, С.В. Запольский, М.Ф. Ивлиева, С.И. Иловайский, М.В. Карасева, А.А. Копина,

Ю.А. Крохина, И.И. Кучеров, А.И. Новицкий, В.А. Парыгина, В.В. Попов, М.М. Прошунин, К.Б. Рау, Л.В. Сальникова, Э.Д. Соколова, А.А. Тедеев, Н.И. Химичева), а также российских и зарубежных ученых в области нотариата (Р.И. Вергасова, Г.А. Волкова, А.И. Гомоло, Б.М. Гонгало, Л.Ю. Грудцына, Е.Э. Денисова, Т.И. Зайцева, И.А. Зенин, А.И. Ипатова, Т.Г. Калиниченко, А.Ф. Квитко, В.Н. Кокин, П.В. Крашенинников, Т.Ю. Левадная, И.Г. Медведев, Н.Н. Миллер, Н.А. Михалева, Ж.-Ф. Пиепу, В.В. Ралько, Г.Б. Романовский, О.В. Романовская, Л.А. Стешенко, Е.Б. Тарбагаева, И.А. Трофимова, Л.В. Усович, О.В. Фрик, И.Г. Черемных, Г.Г. Черемных, Т.М. Шамба, Т.Н. Шамба, Е.Ю. Юшкова, В.В. Ярков, Ж. Ягр, Alfred de Foville, A. Wagner, Christoph U. Schmid, C. Planells del Pozo, John Henry Merryman, Philip R Wood, Rogelio Pérez-Perdomo, Roger Van den Bergh, S. Torres Escámez, Yves Montangie).

Нормативную основу исследования составляют Налоговый кодекс Российской Федерации, Основы законодательства Российской Федерации о нотариате, законы Российской империи, РСФСР, СССР и Российской Федерации за период с 1832 по 2014 год, нормативно-правовые акты органов исполнительной власти (13), а также нотариальное и налоговое законодательство семи стран ближнего зарубежья (Армении, Белоруссии, Казахстана, Литвы, Молдовы, Украины и Эстонии), перешедших на небюджетную систему нотариата, и некоторых европейских стран латинского нотариата, в том числе Бельгии, Германии, Греции, Испании, Италии, Люксембурга, Нидерландов, Польши, Португалии, Словении, Франции, касающиеся финансового обеспечения профессиональной деятельности нотариусов и исполнения ими налоговых обязанностей.

Эмпирическую основу исследования образуют результаты изучения судебных актов Конституционного Суда Российской Федерации (9), Верховного Суда Российской Федерации (7), Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (3), верховных судов республик в составе Российской Федерации (2), областных и краевых судов общей юрисдикции (3), Московского городского суда, районных (городских) судов общей

юрисдикции (10), материалов обобщений судебной практики по гражданским судам Верховного Суда Российской Федерации, а также разъяснений финансовых и налоговых органов (27) по вопросам исчисления и уплаты частнопрактикующими нотариусами НДФЛ с доходов от нотариальной деятельности за период с 1997 года по 2014 год.

Научная новизна исследования заключается в обосновании положений:

- о содержательных характеристиках налогово-правового статуса нотариусов в зависимости от закрепленных налоговым законодательством налоговых прав, обязанностей и ответственности;

- об общих и специальных критериях разграничения налогово-правовых статусов нотариусов для выявления сходств и различий в налогово-правовом статусе российских государственных и частнопрактикующих нотариусов, российских частнопрактикующих нотариусов и «латинских» нотариусов зарубежных стран.

Основные положения, выносимые на защиту:

1. Налогово-правовой статус нотариуса как подотраслевой по отношению к его финансово-правовому статусу отнесен к публично-правовому статусу нотариуса, и представляет собой совокупность закрепленных законодательном о налогах и сборах его прав и обязанностей как субъекта налогового права, а также ответственности за нарушение возложенных на него обязанностей.

Общие налоговые права и обязанности государственных и частнопрактикующих нотариусов, наряду с установленной ответственностью за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанностей, составляют общий налогово-правовой статус, как субъектов налогового права. Наличие же специальных прав и обязанностей предопределяет существование специальных налогово-правовых статусов нотариусов, состав которых зависит от характера участия в налоговых правоотношениях.

2. Обосновано, что различия в административно-правовом и финансово-правовом статусах государственных и частнопрактикующих

нотариусов, а именно: осуществление государственным нотариусом профессиональной деятельности по трудовому договору с Минюстом России в качестве государственного служащего, подконтрольность ему и бюджетное финансирование, в противовес определенной независимости частнопрактикующего нотариуса, получившего лицензию Минюста России на право нотариальной деятельности, застраховавшего свою деятельность, вступившего в профессиональное сообщество (региональную нотариальную палату) и находящегося на самообеспечении, определяют их способность вступать в налоговые правоотношения посредством приобретения различных налоговых прав и обязанностей.

Поэтому в зависимости от организационных основ и финансового обеспечения деятельности государственных и частнопрактикующих нотариусов формируется их налогово-правовой статус, особенности которого зависят от состава конкретных налоговых прав и обязанностей.

3. Аргументирован вывод о том, что присущий государственным и частнопрактикующим нотариусам дуализм частноправовых и публично-правовых начал применительно к частному нотариату проявляется в необходимости осуществления государственной функции по защите прав и свобод граждан и юридических лиц (публичный аспект) на основе организационной обособленности и самообеспечения (частный аспект), предопределяя отражение данной специфики в налоговом законодательстве, путем установления специального налогово-правового регулирования со стороны государства, в том числе по вопросам налогообложения доходов от осуществления частнопрактикующими нотариусами нотариальной деятельности.

4. Обосновано, что в зависимости от характера налоговых прав и обязанностей (общие для всех категорий налогоплательщиков или специальные) российские государственные нотариусы вступают в налоговые правоотношения, обладая: общим налогово-правовым статусом физических лиц – налогоплательщиков, специальным налогово-правовым статусом субъектов, содействующих уплате налогов и сборов, а именно сборщиков

государственных пошлин за совершение нотариальных действий, и специальным налогово-правовым статусом субъектов, содействующих налоговому администрированию - лиц, обязанных информировать налоговые органы о фактах, существенных для налогообложения.

Российские частнопрактикующие нотариусы приобретают: общий налогово-правовой статус физических лиц-налогоплательщиков, специальный налогово-правовой статус самозанятых лиц, занимающихся профессиональной деятельностью по оказанию нотариальных услуг, специальный налогово-правовой статус субъектов, содействующих уплате налогов и сборов, а именно налоговых агентов, и специальный налогово-правовой статус субъектов, содействующих налоговому администрированию - лиц, обязанных информировать налоговые органы о фактах, существенных для налогообложения.

Обе категории российских нотариусов объединяет наличие общего налогово-правового статуса физических лиц для уплаты установленных законодательством налогов и сборов и специального налогово-правового статуса субъектов, содействующих налоговому администрированию. Различия проводятся по особенностям специального налогово-правового статуса нотариусов, как субъектов, содействующих уплате налогов и сборов, и по возникновению у частнопрактикующих нотариусов дополнительно специального налогово-правового статуса самозанятых лиц, в связи с уплатой НДФЛ с доходов от осуществления ими профессиональной деятельности по оказанию нотариальных услуг.

5. Обоснован вывод о том, что специальный налогово-правовой статус частнопрактикующего нотариуса, как самозанятого лица, занимающегося профессиональной деятельностью по оказанию нотариальных услуг, определяется персональными налогами, порядок и условия налогообложения которыми зависят от персональных характеристик плательщика.

Основным критерием разграничения категорий налогоплательщиков - частнопрактикующих нотариусов и индивидуальных предпринимателей для целей налогообложения признано отношение к нотариальной деятельности

как к особой юридической деятельности, осуществляемой от имени государства, а не разновидности экономической деятельности.

6. Разработано положение о специальном налогово-правовом статусе российских частнопрактикующих нотариусов как самозанятых лиц, занимающихся профессиональной деятельностью по оказанию нотариальных услуг, предполагающем установление для них в НК РФ собственного порядка исчисления НДФЛ с доходов от нотариальной деятельности, закрепление перечня профессиональных расходов применительно к частнопрактикующим нотариусам, а также разработку и принятие Минфином России во исполнение положений пункта 2 статьи 54 НК РФ специального порядка учета доходов и расходов частнопрактикующими нотариусами, учитывающего специфику их профессиональной деятельности, в том числе при котором учет их расходов осуществляется в полном объеме без расчета сумм амортизационных отчислений, а также износа основных производственных фондов.

Обоснована редакция нормы права, закрепленной в статье 221 НК РФ «Профессиональные налоговые вычеты», исключая нотариусов, занимающихся частной практикой из пункта 1 и дополненная пунктом 4 следующего содержания:

«нотариусы, занимающиеся частной практикой - в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с осуществлением профессиональной деятельности.

Состав указанных расходов, принимаемых к вычету, определяется нотариусами, занимающимися частной практикой, самостоятельно с учетом следующих возможных расходов:

- сумм обязательных взносов в связи с членством в нотариальной палате;
- обязательных платежей по страхованию нотариальной деятельности;
- расходов на повышение квалификации нотариуса и персонала его конторы, приобретению специальной юридической литературы,

периодических изданий по вопросам, связанным с профессиональной деятельностью;

– расходов на оплату услуг по обеспечению сохранности документов, в том числе архива нотариальной конторы и безопасности деятельности нотариуса;

– расходов на оплату труда персонала нотариальной конторы, в том числе лиц, замещающих нотариуса в его отсутствие; расходы на уплату налогов и сборов, а также страховых взносов в государственные внебюджетные фонды, в соответствии с законодательством Российской Федерации;

– сумм невзысканных нотариальных тарифов с льготных категорий лиц в соответствии с положениями статей 333.35 и 333.38 НК РФ;

– прочих расходов, связанных с осуществлением нотариальной деятельности и содержанием нотариальной конторы, в том числе на приобретение помещения под офис или его аренду (субаренду), ремонт, покупку мебели, оргтехники, канцелярских принадлежностей, установку и использование средств связи, оборудования для обеспечения нормальных условий труда и мер по технике безопасности, специальных лицензированных программ, защищенных бланков строгой отчетности.».

7. В государствах ближнего зарубежья (Армении, Белоруссии, Казахстане, Литве, Молдове, Украине и Эстонии) применительно к «латинским» (частнопрактикующим) нотариусам в зависимости от отношения к нотариальной деятельности для целей налогообложения как к разновидности экономической или особой юридической деятельности выделены: специальный налогово-правовой статус нотариусов, по регламентации правил исчисления и уплаты налогов с доходов от нотариальной деятельности соответствующий специальному статусу налогоплательщиков – индивидуальных предпринимателей (в Армении, Белоруссии, Эстонии), специальный налогово-правовой статус нотариусов как самозанятых лиц (лиц свободных профессий), занимающихся профессиональной деятельностью, которым обладают также адвокаты,

частные судебные приставы, бухгалтеры, аудиторы и т.д. (в Казахстане, Украине), специальный налогово-правовой статус нотариусов, как лиц, занимающихся профессиональной деятельностью по оказанию нотариальных услуг, к которым применяются специальные правила налогообложения (в Молдове).

Специальный налогово-правовой статус «латинских» нотариусов государств ближнего зарубежья не всегда связан с уплатой ими только подоходного налога по результатам нотариальной деятельности.

8. В европейских государствах (Бельгии, Испании, Италии, Германии, Греции, Люксембурге, Нидерландах, Польше, Португалии, Словении, Франции) «латинские» нотариусы помимо специального налогово-правового статуса самозанятых лиц обладают специальным налогово-правовым статусом субъектов, содействующих налоговому администрированию, и специальным налогово-правовым статусом субъектов, содействующих уплате налогов и сборов (налоговых агентов и сборщиков налоговых платежей).

Специальный налогово-правовой статус «латинских» нотариусов как сборщиков налоговых платежей включает в себя права и обязанности по обеспечению взимания в государственную казну налогов и иных обязательных платежей, связанных с конкретным нотариальным действием (сделкой с недвижимым имуществом) (например, в Бельгии, Италии, Люксембурге, Нидерландах, Польше, Франции), а также гербовых сборов (например, в Испании, Италии, Румынии, ранее во Франции).

Конкретный круг налоговых прав и обязанностей «латинских» нотариусов, предопределяющих их специальный налогово-правовой статус как субъектов, содействующих налоговому администрированию, различается в зависимости от государства и включает в себя: уведомление налоговых органов о совершенных в нотариальной форме сделках с недвижимым имуществом; осуществление контроля за своевременной уплатой налогов и сборов на сделки с недвижимым имуществом или правами, подлежащими государственной регистрации; предоставление информации о стоимости

полученного по наследству или в результате дарения имущества; проверку у продавца по сделке задолженности по налогам, в том числе с правом, в случае их наличия, вычесть сумму недоимки из цены сделки для перечисления налоговым органам.

9. Обосновано положение о закреплении в налоговом законодательстве дополнительных налоговых прав и обязанностей российских нотариусов, расширяющих их полномочия в рамках содействия в уплате налогоплательщиками налоговых платежей и налоговому администрированию, а именно по проверке у сторон по сделке с недвижимым имуществом или правами, подлежащими государственной регистрации, задолженности по налогам и сборам, в том числе с правом, в случае их наличия, отказать в совершении нотариального действия до устранения факта задолженности или вычесть сумму недоимки из цены сделки для перечисления в государственный бюджет, а также о вновь введении в российское налоговое законодательство института сборщиков налогов и сборов для правовой регламентации деятельности нотариусов в качестве сборщиков налоговых платежей.

10. Обосновано положение об установлении двойной системы оплаты нотариальных действий на основе введения в российское налоговое законодательство вместо государственной пошлины и нотариальных тарифов за совершение нотариальных действий в качестве отдельной главы НК РФ института гербового сбора, который бы использовался наряду с вознаграждением нотариуса (оплатой правовой и технической работы нотариуса), в виде подлежащей зачислению в государственный бюджет платы, взимаемой с физических и юридических лиц, обратившихся за совершением нотариальных действий, как конечных плательщиков, путем наклеивания на акты специальных (гербовых или штемпельных) марок, первоначально приобретенных нотариусами у государства «за право совершения от имени государства нотариальных действий».

Теоретическая значимость положений и выводов диссертационного исследования состоит в определении содержательных характеристик

налогово-правового статуса нотариусов в России и зарубежных странах, особенностей участия нотариусов в налоговых правоотношениях в качестве налогоплательщиков и лиц, содействующих уплате налоговых платежей и налоговому администрированию, обосновании положений об особой форме государственного налогово-правового регулирования в сфере небюджетного нотариата. Результаты исследования развивают и дополняют положения о налогово-правовом статусе в целом и налогово-правовом статусе нотариусов, как субъектов налогового права, в частности.

Практическая значимость исследования определяется возможностью использования выводов и предложений, содержащихся в диссертации, в правоприменительной деятельности частнопрактикующих нотариусов в городе Москве, в том числе связанной с расчетом сумм НДФЛ для уплаты с доходов от осуществления нотариальной деятельности, при дальнейшей научной разработке исследуемой темы; в учебном процессе при подготовке курсов лекций по дисциплинам: «Нотариат в России», «Нотариальное право России и зарубежных стран», «Налоговое право России и зарубежных стран»; при разработке учебных пособий по данной тематике; обосновано положение о внесении изменений и дополнений в нормы Налогового кодекса Российской Федерации, в том числе регулирующие порядок исчисления нотариусами НДФЛ с доходов от своей профессиональной деятельности.

Апробация результатов исследования.

Результаты диссертационного исследования обсуждались на научно-практических конференциях «Современные проблемы публичного права в России и зарубежных странах» (Москва, 25 января 2012 г.), «Актуальные проблемы административного, информационного и финансового права в России и за рубежом» (Москва, 25 января 2013 г.), международной научно-практической конференции «Глобализация и публичное право» (Москва, 26 ноября 2013 г.), межвузовской научной конференции на базе кафедры административного и финансового права юридического факультета Российского университета дружбы народов «Актуальные проблемы

административного, информационного и финансового права в России и за рубежом» (Москва, 25 января 2014 г.), Всероссийской научно-практической конференции, посвященной памяти Н.А. Куфаковой (Москва, 4 апреля 2014 г.).

Структура диссертации обусловлена целью и логикой исследования и состоит из введения, трех глав, включающих шесть параграфов, заключения и приложения.

ГЛАВА 1. ОСОБЕННОСТИ НАЛОГОВО-ПРАВОВОГО СТАТУСА НОТАРИУСОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

1.1. Теоретико-правовые основы определения налогового-правового статуса нотариусов

В юридической науке правовой статус или правовое положение, как более менее равнозначные понятия, определяются в качестве юридически закреплённого реального положения субъекта в системе общественных отношений, то есть фактического социального статуса (содержания) облечённого в законодательные рамки (форму). Правовой статус отражает все основные стороны юридического бытия индивида: его интересы, потребности, взаимоотношения с государством, трудовую и общественно-политическую деятельность, социальные притязания и их удовлетворение¹.

В ином аспекте правовой статус характеризуется совокупностью прав, свобод и обязанностей человека, которыми он наделяется как субъект правоотношений, возникающих в процессе реализации норм всех отраслей права².

По мнению Н.М. Чепурновой, поскольку правоотношение является не единственной формой реализации права, нормы, определяющие положение субъекта права, реализуются в первую очередь, создавая правовой статус, сердцевиной которого выступает система законодательно-закреплённых прав и обязанностей, фиксирующих социальные связи между государством и индивидом и взаимоотношения людей друг с другом в виде потенциальных возможностей³.

Ввиду того, что общий правовой статус не в состоянии учесть всего многообразия субъектов права, их особенностей, отличий, и в него не входят многочисленные субъективные права и обязанности, которые постоянно возникают и прекращаются у субъектов в зависимости от их трудовой

¹ См.: Матузов Н.И., Малько А.В. Теория государства и права: учебник. М: Юристъ, 2004. С.90.

² См.: Козлова Е.И., Кутафин О.Е. Конституционное право России. М., 2003. С. 65.

³ См.: Чепурнова Н.М., Серегин А.В. Теория государства и права: учебное пособие. М.: ЕАОИ, 2007. С. 353, 401.

деятельности, а также характера правоотношений, в которые они вступают, профессор Н.И. Матузов выделяет не только общий (конституционный), специальный (родовой) для определенных категорий граждан, имеющих дополнительные права, обязанности и льготы, предусмотренные текущим законодательством, а также индивидуальный статусы, но и такие узко направленные статусы, как, например, отраслевые (гражданско-правовой, административно-правовой и др.), профессиональные и должностные.

К элементам структуры правового статуса ученые подходят либо узко, включая сюда только права и обязанности, либо добавляя в качестве дополнительных составляющих: гарантии⁴, законные интересы, правосубъектность, гражданство, юридическую ответственность, правовые принципы и другие⁵. По мнению других ученых, подобные дополнительные элементы определяются либо предпосылками правового статуса, либо элементами вторичного (по отношению к основным) уровня, либо категориями, далеко выходящими за границы правового статуса⁶.

Среди многообразия правовых статусов применительно к нотариату можно выделить специальный (родовой) статус определенных категорий граждан, а именно лиц, занятых в сфере нотариата, профессиональный (должностной) статус нотариусов, а также непосредственно отраслевые статусы: гражданско-правовой, административно-правовой, финансово-правовой, уголовно-правовой и другие, в зависимости от регулирования нормами конкретной отрасли права.

В рамках данного исследования нас будет интересовать преимущественно отраслевой правовой статус, поскольку он способствует определению конкретного статуса нотариуса, как субъекта налогового права.

Как известно, в теоретическом плане право делится не только на отрасли, но и на две большие части: на право частное, выражающее и защищающее интересы частных лиц, и публичное, отражающее

⁴ См.: Стрекозов В.Г. Конституционное право России. М., 2002. С. 75.

⁵ См.: Матузов Н.И., Малько А.В. Теория государства и права: учебник. М: Юристъ, 2004. С.92-93.

⁶ См.: Чепурнова Н.М., Серегин А.В. Теория государства и права: учебное пособие. М.: ЕАОИ, 2007. С. 353, 403.

общегосударственные интересы. Данная градация характерна для романо-германской правовой семьи, к которой относится и Российская Федерация. Поэтому помимо отраслевых статусов можно выделить публично-правовой статус, вбирающий в себя черты публичных отраслей права (конституционное, административное, уголовное, финансовое, военное, процессуальное) и частноправовой статус, связанный с частноправовыми отраслями (гражданское, семейное, предпринимательское право и др.).

Публично-правовой статус связан с наличием публичной власти, носителем которой является государство, обеспечивающее, прежде всего, общезначимые (публичные) интересы, то есть интересы общества и государства в целом. Данным статусом обладают все органы государственной власти, в связи с исполнением возложенных на них функций в сфере государственного управления, одним из важнейших признаков которого является его государственно-властная сущность, наиболее отчетливо проявляющаяся в его правотворческой, правоприменительной и правоохранительной формах деятельности⁷.

В сфере частного права, обслуживающего в основном потребности частных лиц, безраздельно господствуют законные личные интересы граждан и их объединений (собственников), поэтому частноправовой статус характеризуется свободой волеизъявления, равноправием участников таких правоотношений, отсутствием преимуществ у государства и его органов, как публичных субъектов.

В настоящее время согласно Основам о нотариате на профессиональной основе нотариальной деятельностью вправе заниматься государственные и частнопрактикующие нотариусы (статья 1). При этом действующая система нотариата, независимо от способа её образования (государственный (бюджетный) нотариат или действующий как объединение нотариусов в качестве лиц либеральной профессии), по своей организации и содержанию своей деятельности признается учеными в первую очередь

⁷ См., например: Алехин А.П., Кармолицкий А.А. Административное право России: учебник. М.: Зерцало, 2007. С.3, 5, 6.

публично-правовой, как часть, пусть и особым образом действующей, государственной системы⁸. Данной точке зрения способствует наличие определенных в Основах о нотариате специальных публично-правовых признаков, характеризующих нотариат, как особый публично-правовой институт.

Теоретическое осмысление роли и места нотариата в системе публичной власти нашло свое отражение в законотворческой практике. Так, согласно положениям проектов Федерального закона «О нотариате и нотариальной деятельности», разработанных как специалистами ФНП⁹, так и Минюста России¹⁰, нотариатом в России было признано профессиональное сообщество нотариусов, выполняющее публично-правовые функции и не входящее в систему государственных и местных органов власти.

При этом, многие ученые и специалисты в области нотариата совершенно справедливо отмечают, что в целом природе нотариата свойственен дуализм публично-правовых и частноправовых начал, поскольку он является связующим звеном между государством и гражданским обществом¹¹. Так, действуя от имени государства и представляя его интересы в гражданско-правовых отношениях посредством совершения нотариальных действий в строгом соответствии с законом, нотариат также охраняет и частные интересы от произвольного вмешательства со стороны государственных органов¹². Данная амбивалентность получила свое отражение и в проекте Федерального закона «О нотариате и нотариальной деятельности», внесенном 2 декабря 2013 года в Государственную Думу РФ

⁸ См., например: Гонгало Б.М., Зайцева Т.И. и др. Настольная книга нотариуса в 2 томах. 2-е изд., исп. и доп. М.: Волтерс Клувер. 2004. Т.1. С. 19; Ярков В.В. Нотариальное право России: учебник. М.: Волтерс Клувер. 2003. С. 18.; Тарбагаева Е.Б. Нотариат в Российской Федерации. СПб., 2001. С. 25; Черемных И.Г. Российский нотариат: прошлое, настоящее, будущее. М., 1999. С. 109.

⁹ Опубликован на интернет-портале «Российской газеты» 18 ноября 2011 года. URL: <http://www.rg.ru/2011/11/18/notariat-site-dok.html> (дата обращения: 05.05.2013)

¹⁰ Опубликован на Едином портале раскрытия информации о подготовке федеральными органами исполнительной власти проектов нормативных правовых актов и результатах их общественного обсуждения 04 сентября 2013 года. URL: <http://regulation.gov.ru/project/6896.html> (дата обращения: 05.05.2013)

¹¹ См., например: Квитко А.Ф. Понятие и правовая характеристика нотариата как института гражданского общества // Право и государство: теория и практика. 2012. № 4 (88). С. 53; Калининко Т.Г. Нотариальное право и процесс в Российской Федерации: теоретические вопросы развития: монография. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Норма: ИНФРА-М, 2012. С. 6; Черемных И.Г. Сочетание публично-правовых и частноправовых аспектов в правовой природе института российского нотариата // Хозяйство и право. 2006. № 3. С. 38.

¹² См.: Сычев О.М. Регулирование отношений с участием частного нотариата в России (гражданско-правовой аспект): автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.03. Краснодар, 2008. С. 11.

депутатом П.В. Крашенинниковым, в п. 2 ст. 3 которого указано, что «нотариальная деятельность осуществляется в интересах физических и юридических лиц, а также в публичных интересах»¹³. Указанная позиция оправданна и тем, что публичные и частные начала тесно взаимосвязаны, поскольку, в конечном счете, отвечают интересам всех и их разделение достаточно условно.

С другой стороны, частнопрактикующий (небюджетный) нотариус уполномочен государством на выполнение функции государства по защите прав и свобод граждан и юридических лиц, и при этом является представителем свободной профессии, выступающим в качестве независимого консультанта сторон¹⁴, что отвечает основам нотариата латинского типа. Так, например, согласно ст. 1 Закона Испании «О нотариате» от 28 мая 1862 года, нотариусы одновременно являются профессионалами в области права и публичными служащими. Как профессионалы в области права, они осуществляют правозащитные задачи путем предоставления квалифицированной правовой помощи обратившимся лицам к ним. Как публичные служащие, они осуществляют нотариальную власть путем удостоверения документов¹⁵.

Нахождение баланса между самостоятельностью (либеральным характером профессии нотариуса) и контролем со стороны государства за осуществлением нотариусом публичных функций подразумевает и достижение равновесия между частными интересами клиента и публичными интересами со стороны нотариуса и отвечает сложившейся практике свободного латинского нотариата¹⁶. Хотя данный баланс и не всегда достижим, что приводит к возникновению перекосов в ту или иную сторону.

¹³ См.: Государственная Дума РФ: законопроект № 398234-6 «О нотариате и нотариальной деятельности» [сайт]. URL: <http://asozd2.duma.gov.ru/main.nsf/%28SpravkaNew%29?OpenAgent&RN=398234-6&02> (дата обращения: 23.03.2014)

¹⁴ См.: Черемных И.Г. Российский нотариат: прошлое, настоящее, будущее. М., 1999. С. 4.

¹⁵ С. Planells del Pozo, S. Torres Escámez. National Report Spain. Notarius International 3-4/2003, P. 249. URL: http://212.63.69.85/Database/2003/notarius_2003_03_249_en.pdf (дата обращения: 23.03.14)

¹⁶ См.: Шамба Т.М., Кокин В.Н., Шамба Т.Н. Нотариат в Российской Федерации: учебник. М.: Норма: Инфра-М., 2010. С. 45.

Дуализм публично-правовых и частноправовых начал также проявляется применительно к частному нотариату в сфере административных и финансовых отношений, отражая специфику реализации им государственной функции по защите прав и свобод граждан и юридических лиц на основе принципов независимости и самообеспечения.

Права и обязанности, закрепленные в статьях 15, 16 Основ о нотариате для обеих категорий нотариусов общие. Правила совершения нотариальных действий для государственных и частнопрактикующих нотариусов единообразны и каких-либо различий в юридической силе их нотариальных актов нет, поскольку все предусмотренные законодательством нотариальные действия совершаются от имени Российской Федерации. Однако можно отметить следующие основные различия, в том числе организационного и финансового характера государственных и частнопрактикующих нотариусов.

Государственные нотариусы являются государственными служащими - работниками государственных нотариальных контор, открытых Минюстом России (ст. 7 Основ о нотариате), исполняют свои обязанности на основании заключенных с ним трудовых договоров и получают соответствующую заработную плату из государственного бюджета. При этом, они взимают государственные пошлины за нотариальные действия, требующие соблюдения обязательной нотариальной формы в соответствии со ст. 333.24 НК РФ, и нотариальные тарифы за совершенные нотариальные действия, не требующие обязательной нотариальной формы, указанные в ст. 22.1 Основ о нотариате. Полученные денежные средства они обязаны перечислить в соответствующие бюджеты субъектов РФ согласно положениям бюджетного законодательства. В случае же совершения противоречащих законодательству РФ действий, государственный нотариус несет дисциплинарную ответственность перед работодателем в лице Минюста России согласно трудовому законодательству (ст. 17 Основ о нотариате).

Частнопрактикующие нотариусы, получив лицензию Минюста России на право нотариальной деятельности, приобретают право самостоятельно заниматься частной практикой, открывать свою контору, расчетный и другие

счета, в том числе валютный, в любом банке, иметь имущественные и личные неимущественные права и обязанности, нанимать и увольнять работников, выступать от своего имени в суде. При этом они должны быть в обязательном порядке членами соответствующей нотариальной палаты, как органа нотариального самоуправления. Находясь на самофинансировании, они вправе распоряжаться поступившим доходом от совершенных нотариальных действий после уплаты налогов и других обязательных платежей (ст. 8 Основ о нотариате). За совершение нотариальных действий ими взимаются нотариальные тарифы в размере, соответствующем размеру государственной пошлины в отношении нотариальных действий, требующих соблюдения обязательной нотариальной формы, и в размере, установленном в ст. 22.1 Основ о нотариате по остальным нотариальным действиям. При этом, в их доход поступают не только денежные средства за совершенные нотариальные действия (суммы нотариальных тарифов), но и за оказанные технические и правовые услуги, осуществляемые государственными нотариусами бесплатно, а также иные финансовые поступления, не противоречащие российскому законодательству (ст. 23 Основ о нотариате).

Поскольку частнопрактикующий нотариус в случае совершения противоречащего законодательству РФ, нотариального действия или неправомерного отказа в совершении нотариального действия, а также разглашения сведений о совершенных нотариальных действиях, несет полную имущественную ответственность за вред, причиненный имуществу физического либо юридического лица, его деятельность в обязательном порядке подлежит страхованию (ст. 8, 18 Основ о нотариате). Следовательно, если бюджетный нотариус подлежит увольнению в соответствии с законодательством о труде, то небюджетный нотариус лишается права занятия нотариальной деятельностью только на основании решения суда.

Исходя из приведенных организационных и финансовых особенностей обеих категорий нотариусов, прослеживается вывод о том, что единство их публично-правового статуса не отменяет определенных и во многом существенных различий в их административно-правовом (организационном)

и финансово-правовом положениях. Однако целью настоящего исследования является определение специфики правового регулирования в налоговой сфере.

По мнению профессора В.М. Сырых, общая правосубъектность участников правоотношений (часто признаваемая «предпосылкой правового статуса»¹⁷) конкретизируется на уровне правосубъектности субъектов отдельных отраслей права в качестве отраслевого правового статуса субъектов общественных отношений, регулируемых соответствующей отраслью права, и индивидуализируется в виде персонального определения субъективных прав и субъективных юридических обязанностей поименно определенных участников конкретных правоотношений¹⁸.

Финансово-правовой статус является отраслевым статусом и определяется отраслью финансового права. Поскольку налоговое право выступает в качестве подотрасли финансового права, в связи со спецификой предмета, круга субъектов и правосубъектности, то налоговый статус является не отраслевым, а подотраслевым¹⁹.

Налогово-правовой статус является одной из основных категорий налогового права, потому что от его сущности, содержания, а также правового закрепления зависит эффективность налоговых отношений с участием соответствующих субъектов.

В теории налогового права под налогово-правовым статусом понимается потенциальная способность субъекта налогового права участвовать лично либо через представителя в налоговых правоотношениях²⁰. Поэтому основу правового статуса субъекта налоговых правоотношений (действительного участника конкретных правоотношений) составляет налоговая правосубъектность²¹. Содержание налоговой

¹⁷ Чепурнова Н.М., Серегин А.В. Теория государства и права: учебное пособие. М.: ЕАОИ, 2007. С.403.

¹⁸ См.: Проблемы теории государства и права : учебник / Под ред. В. М. Сырых. М.: Эксмо, 2008. С. 425.

¹⁹ См.: Карапетян А.Р. Правовой статус частных субъектов налогового права: дис. ...канд. юрид. наук: 12.00.14. М., 2005. С. 44.

²⁰ См.: Демин А.В. Налоговое право России: учебное пособие. Красноярск: Юридический институт, 2006. С. 56; Крохина Ю.А. Налоговое право России: учебник для вузов. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. С. 232

²¹ См.: Елизарова Н.В. Налоговое право: учебник. МИЭМП, 2010. С. 200, Крохина Ю.А. Налоговое право России: учебник для вузов. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. С. 233.

правосубъектности проявляется через комплекс прав и обязанностей участников налоговых правоотношений²².

В качестве элементов правового статуса субъектов (участников) налоговых правоотношений помимо совокупности прав (с механизмом, гарантирующим их реализацию) и обязанностей, называется и ответственность за их неисполнение (ненадлежащее исполнение)²³. При этом, в теории государства и права общая правоспособность часто признается «предпосылкой правового статуса», а ответственность относится ко «вторичному элементу по отношению к обязанностям»²⁴.

Тем не менее, на наш взгляд наиболее полно налогово-правовой статус, в том числе применительно к нотариусу, как субъекту налогового права, может быть раскрыт через призму таких элементов, как налоговые права и обязанности, а также ответственность за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанностей.

Будучи основой и предпосылкой правового статуса, налоговая правосубъектность, как форма выражения отраслевой правосубъектности применительно к конкретным видам субъектов налогового права, конкретизирует круг правоотношений, в которых лицо может участвовать, круг реальных субъектов налогового права и налогово-правовых норм, определяющих их общее юридическое положение, и включает в себя налоговую правоспособность и дееспособность²⁵.

Налоговая правоспособность представляет собой способность лица иметь права и нести соответствующие обязанности, налоговая дееспособность — способность самостоятельно их осуществлять, то есть лично участвовать в налоговых правоотношениях, а также нести ответственность за нарушения налогового законодательства

²² См.: Миляков Н.В. Налоговое право: учебник. М.: ИНФРА-М, 2008. С. 131.; Белых В.С., Винницкий Д.В. Налоговое право России: краткий учебный курс. М.: Норма, 2004. С. 193; Елизарова Н.В. Налоговое право: учебник. МИЭМП, 2010. С. 202.

²³ См., например: Землин А.И. Налоговое право: учебник. М.: ФОРУМ: ИНФРА-М, 2005. С. 73; Крохина Ю.А. Налоговое право России: учебник для вузов. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. С. 233.

²⁴ См.: Чепурнова Н.М., Серегин А.В. Теория государства и права: учебное пособие. М.: ЕАОИ, 2007. С. 403.

²⁵ См.: Белых В.С., Винницкий Д.В. Налоговое право России: краткий учебный курс. М.: Норма, 2004. С. 179, 194.

(деликтоспособность). Однако, «в публичных правоотношениях правоспособность реализуется, прежде всего, через юридические обязанности»²⁶.

Учеными признается существование у налогоплательщика, как одного из основных субъектов налогового права и наиболее распространенного участника налоговых отношений, общего и специального правового статуса.

Так, например, профессор Ю.А. Крохина проводит данное деление по общим для всех категорий налогоплательщиков (п. 1 ст. 23 НК РФ) и специальным, возложенным только на определенные субъекты (п. 2 ст. 23 НК РФ) налоговым обязанностям²⁷.

Профессор А.В. Демин различает общий налогово-правовой статус, которым наделяются все налогоплательщики – физические лица и организации, независимо от их индивидуальных и групповых особенностей, и специальный, вытекающий из принадлежности лица к выделяемой по определенным критериям (организационно-правовая форма, вид деятельности, численность работающих, объем выручки и т.п.) категории налогоплательщиков, либо связанный с уплатой конкретного налога. Общий статус налогоплательщика в полном объеме регулируется частью первой НК РФ, специальный, как правило, - частью второй НК РФ. Права и обязанности налогоплательщика, составляющие общий налогово-правовой статус он называет основными, специальный налогово-правовой статус - специальными²⁸.

Основные положения общего налогово-правового статуса налогоплательщиков закреплены в ст. 21 и п.1 ст. 23 НК РФ.

Так, налогоплательщики вправе: представлять свои интересы в налоговых правоотношениях лично либо через своего представителя; получать бесплатную информацию от налоговых органов по месту своего учета о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах,

²⁶ Крохина Ю.А. Налоговое право России: учебник для вузов. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. С. 227.

²⁷ См.: Там же. С. 233.

²⁸ См.: Демин А.В. Налоговое право России: учебное пособие. Красноярск: Юридический институт, 2006. С. 178.

порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, формы налоговых деклараций (расчетов) с разъяснениями о порядке их заполнения, а также письменные разъяснения от Минфина России по вопросам применения федерального законодательства о налогах и сборах, а от финансовых органов субъектов РФ и муниципальных образований - по вопросам применения соответственно регионального и местного законодательства о налогах и сборах; использовать причитающиеся по налоговому законодательству налоговые льготы; получать рассрочку, отсрочку, инвестиционный налоговый кредит в установленном НК РФ порядке, а также своевременный возврат или зачет излишне уплаченных либо излишне взысканных сумм налогов, штрафов, пени; участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки или иных актов налоговых органов; осуществлять совместную с налоговыми органами сверку расчетов по налогам и сборам, штрафам и пеням, с составлением соответствующего акта; присутствовать при проведении выездной налоговой проверки; представлять пояснения налоговым органам и их должностным лицам по исчислению и уплате налогов, а также по актам проведенных налоговых проверок; получать копии решений налоговых органов, актов налоговых проверок, налоговые уведомления и требования об уплате налогов; требовать от должностных лиц налоговых органов и иных уполномоченных органов при совершении ими действий в отношении налогоплательщиков соблюдения законодательства о налогах и сборах, а также соблюдения и сохранение в отношении них налоговой тайны; не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов, иных уполномоченных органов и их должностных лиц, не соответствующие НК РФ или иным федеральным законам; обжаловать в установленном порядке акты налоговых органов, иных уполномоченных органов, а также действия (бездействие) их должностных лиц; получать возмещение убытков, причиненных незаконными актами налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц в полном объеме.

К общим обязанностям налогоплательщиков относятся: уплата налогов, установленных законом; постановка на налоговый учет; ведение учета своих доходов, расходов и объектов налогообложения в установленном порядке; представление в налоговые органы при необходимости налоговых деклараций (расчетов) и документов для исчисления и уплаты налогов; выполнение законных требований налоговых органов об устранении выявленных нарушений налогового законодательства и не препятствование законной деятельности их должностных лиц при исполнении ими служебных обязанностей; обеспечение сохранности данных налогового и бухгалтерского учета, а также иных документов для исчисления и уплаты налогов, в том числе подтверждающих получение доходов и уплату (удержание) налогов в течение четырех лет.

Следуя предложенной профессором А.В. Деминым логике, общий налогово-правовой статус налогоплательщиков присущ в полной мере и нотариусам, как физическим лицам. Специальный же налогово-правовой статус связан с наличием специальных прав и обязанностей, в том числе в связи со спецификой вида осуществляемой деятельности или уплатой определенного налога, помимо указанных в ст. 21 и п.1 ст. 23 НК РФ, которыми могут наделяться государственные и частные нотариусы, как субъекты налогового права.

Ввиду особенностей в финансовом положении государственных (бюджетных) и частнопрактикующих (небюджетных) нотариусов, можно предположить наличие у них различных специальных налогово-правовых статусов для участия в налоговых правоотношениях.

По мнению специалиста в области нотариата Н.Н. Миллера в налоговых правоотношениях частнопрактикующие нотариусы выступают в качестве самостоятельных налогоплательщиков и налоговых агентов²⁹.

Другие исследователи склоняются к рассмотрению частнопрактикующих нотариусов как субъектов налоговых правоотношений

²⁹ См.: Миллер Н.Н. Налогообложение нотариусов, занимающихся частной практикой // Бюллетень нотариальной практики. 2004. № 5. С. 31.

в трех ипостасях: в качестве физических лиц, собственно лиц, занимающихся профессиональной деятельностью, а также налоговых агентов³⁰.

Оправданным также является мнение о том, что специфика налогово-правового статуса обеих категорий нотариусов выражается в их участии в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, в триедином статусе: как налогоплательщиков, как налоговых агентов, а также специальных субъектов, участвующих в исполнении плательщиками сборов обязанности по уплате государственной пошлины³¹.

До 1 января 2007 года частнопрактикующие нотариусы, как самостоятельные налогоплательщики, приравнивались для целей налогообложения к отдельной подгруппе физических лиц - индивидуальным предпринимателям, поэтому их налогово-правовой статус во многом соответствовал статусу физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью. Данное положение позволяет сделать вывод, что они уже тогда располагали специальным статусом налогоплательщиков - предпринимателей для уплаты налогов с доходов от своей деятельности.

С отменой данного положения³² частнопрактикующие нотариусы, как самозанятые физические лица, законодательно не были выделены в отдельную подгруппу налогоплательщиков, однако, это не отрицает наличия у них специального налогово-правового статуса самозанятых лиц, в котором данные нотариусы выступают как участники налоговых правоотношений.

Для подтверждения вышеуказанного факта необходимо обратиться к положениям налогового законодательства.

Поскольку в силу ст. 143 НК РФ частнопрактикующие нотариусы не являются плательщиками НДС, их специальные налоговые права и

³⁰ См., например: Богомазова Г.Г. Формирование налогооблагаемой базы частнопрактикующих нотариусов с 1 января 2007 года // Нотариальный вестник. 2007. № 7. С.51; Гончаров А.И., Щербинин А.А. Особенности налогообложения нотариальной деятельности // Налоги и финансовое право. 2009. № 3. С. 133-134.

³¹ См.: Королев Д.А. Правовое регулирование отношений по взиманию государственной пошлины при осуществлении нотариальной деятельности: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. М., 2011. С. 11.

³² Федеральный закон РФ от 27 июля 2006 года № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» // СЗ РФ. 2006. № 31 (Ч. 1). Ст. 3436.

обязанности, как налогоплательщиков, в первую очередь, связаны с уплатой НДФЛ. Как физические лица они обязаны уплачивать НДФЛ с доходов от своей деятельности и наравне с ними вправе получать стандартные, социальные и имущественные вычеты в соответствии с положениями статей 218-220 НК РФ. При этом, как и индивидуальные предприниматели, по данному налогу они имеют право на профессиональные налоговые вычеты в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов, могут не вести бухгалтерский учет (п. 2 ст. 6 Федерального закона РФ от 06 декабря 2011 года № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»³³), а также обязаны: самостоятельно исчислять и уплачивать НДФЛ (ст. 227 НК РФ); исчислять налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных учета доходов и расходов в порядке, определяемом Минфином России (подп.2 п. 1 ст. 54 НК РФ); самостоятельно определять состав расходов, принимаемых к профессиональному налоговому вычету в порядке, аналогичном порядку определения расходов для целей налогообложения, установленному главой 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций»; учитывать в составе своих расходов суммы начисленной амортизации на основные средства в соответствии с положениями расчета налога на прибыль организаций (подп.3 п. 2 ст. 253 НК РФ); представлять в налоговый орган по месту жительства по запросу налогового органа книгу учета доходов и расходов и хозяйственных операций (подп.5 п.1 ст. 23 НК РФ).

На нотариусов также распространяются правила приостановления операций по счетам в банках, в том числе в отношении приостановления переводов электронных денежных средств (п. 11 ст.76 НК РФ), и правила по порядку, формам и форматам сообщения банками налоговому органу сведений в отношении счетов, открываемых для осуществления профессиональной деятельности и корпоративных электронных средств платежа для переводов электронных денежных средств (п. 4 ст. 86 НК РФ).

³³ СЗ РФ. 2011. № 50. Ст. 7344.

Однако, в отличие от индивидуальных предпринимателей, нотариусы не подпадают под действие Федерального закона от 22 мая 2003 года № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» и не обязаны применять контрольно-кассовую технику при осуществлении наличных денежных расчетов³⁴. Также они не вправе получать профессиональный налоговый вычет по НДФЛ в размере 20 процентов общей суммы доходов при невозможности документального подтверждения своих расходов (п. 1 ст. 221 НК РФ) и использовать упрощенную систему налогообложения (пп. 10 п.3 ст. 346.12 НК РФ). А в отличие от организаций, несмотря на необходимость расчета профессиональных расходов по НДФЛ в порядке, установленном для налога на прибыль организаций, убытки прошлых лет, понесенные нотариусом, как физическим лицом, не уменьшают его налоговую базу по данному налогу (подп.4 п. 1 ст. 227 НК РФ).

Поэтому, как справедливо отмечает профессор Г.А. Волкова, «частнопрактикующие нотариусы, не будучи обозначенными в понятиях ст. 11 НК РФ в качестве отдельной категории налогоплательщиков, то есть получив статус физического лица для исполнения своих налоговых обязанностей, тем не менее не получили возможности исчислять налоговую базу по правилам, установленным для физических лиц. Для нотариусов были установлены совершенно особые условия формирования налоговой базы, постановки на учет, представления декларации и другие условия, связанные с исполнением ими налоговых обязанностей, что позволяет сделать вывод о появлении налогоплательщиков с особым налоговым статусом»³⁵. Представленный анализ прав и обязанностей нотариуса как налогоплательщика подтверждает этот вывод.

³⁴ См.: Письмо МНС России от 14 апреля 2004 года № 33-0-11/285@ // Правовая база «КонсультантПлюс». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_47683/

³⁵ См.: Волкова Г.А. Правовой статус нотариусов, занимающихся частной практикой, и налогообложение их доходов (часть 1) // Нотариальный вестник. 2010. № 4. С. 16.

Данный подход обусловлен тем, что «при уплате НДФЛ частнопрактикующий нотариус не может руководствоваться только правилами, установленными для физических лиц, поскольку извлекает налогооблагаемые доходы при осуществлении самостоятельной, свободно избранной им деятельности на основе частной собственности, на свой страх и риск, отвечая по своим обязательствам всем принадлежащим ему имуществом, за исключением имущества, на которое в соответствии с законом не может быть обращено взыскание (ст. 24 ГК РФ)»³⁶, что роднит его с индивидуальным предпринимателем.

С другой стороны, режим налогообложения, установленный налоговым законодательством для индивидуальных предпринимателей, едва ли к нему приемлем, поскольку «деятельность частнопрактикующих нотариусов, обеспечивающих на профессиональной основе защиту прав и законных интересов граждан и юридических лиц, является особой юридической деятельностью, осуществляемой от имени государства, что гарантирует доказательственную силу и публичное признание нотариально оформленных документов и предопределяет специальный публично-правовой статус нотариусов»³⁷. «Данная деятельность не является предпринимательством или какой-либо иной не запрещенной законом экономической деятельностью и не преследует цели извлечения прибыли, что согласуется со ст. 1 Основ о нотариате»³⁸. Указанные КС РФ особенности в результате многочисленных

³⁶ См.: Постановление КС РФ от 23 декабря 1999 года № 18-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений статей 1, 2, 4 и 6 Федерального закона «О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в фонды обязательного медицинского страхования на 1999 год» и статьи 1 Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон «О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в фонды обязательного медицинского страхования на 1998 год» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2000. № 1.

³⁷ См.: Постановление КС РФ от 19 мая 1998 года № 15-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений статей 2, 12, 17, 24 и 34 Основ законодательства Российской Федерации о нотариате // Вестник Конституционного Суда РФ. 1998. № 5.

³⁸ См.: Постановление КС РФ от 23 декабря 1999 года № 18-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений статей 1, 2, 4 и 6 Федерального закона «О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в фонды обязательного медицинского страхования на 1999 год» и статьи 1 Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон «О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в фонды обязательного медицинского страхования на 1998 год» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2000. № 1;

судебных споров и привели в итоге к исключению нотариусов из категории индивидуальных предпринимателей для целей налогообложения.

Однако, несмотря на то, что специальный налогово-правовой статус частнопрактикующих нотариусов, как плательщиков НДФЛ с доходов от своей деятельности до 2007 года и соответствовал статусу индивидуальных предпринимателей, на самом деле таковым не был уже тогда, в том числе из-за отсутствия права получения профессионального налогового вычета по НДФЛ в размере 20 процентов общей суммы доходов при невозможности документального подтверждения своих расходов и права использовать упрощенную систему налогообложения. Исключение частнопрактикующих нотариусов из категории предпринимателей предопределило возникновение у них особого налогово-правового статуса, однако фактически для них ничего не изменило. Особенности данного статуса более подробно будут рассмотрены во второй главе настоящей работы.

В связи с наличием возможности открыть собственную нотариальную контору и нанять работников (ст. 8 Основ о нотариате), на частнопрактикующего нотариуса, как работодателя, могут быть возложены обязанности налогового агента.

Общие налоговые права, установленные ст. 21 НК РФ, распространяются и на налоговых агентов. Общие обязанности налоговых агентов определены ст. 24 НК РФ, обязывающей правильно и своевременно исчислять, удерживать из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять налоги в бюджетную систему страны на соответствующие счета Федерального казначейства, вести учет исчисленных, удержанных и перечисленных в соответствующие бюджеты налогов с начисленных и выплаченных доходов налогоплательщикам, в том числе по каждому налогоплательщику персонально, предоставлять в налоговые органы по месту своего учета документы, необходимые для контроля за

правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов, а также в течение четырех лет обеспечивать сохранность документов, необходимых для исчисления, удержания и перечисления налогов.

Конкретные обязанности нотариуса, действующего в качестве налогового агента, установлены ст. 226 НК РФ, согласно которой на них возлагается: самостоятельное исчисление, удержание и уплата НДФЛ в бюджет по месту своего учета в налоговом органе в отношении доходов налогоплательщиков, с зачетом ранее удержанных сумм налога; исчисление сумм налога нарастающим итогом с начала налогового периода по итогам каждого месяца применительно к доходам, начисленным налогоплательщику за данный период и облагаемым по ставке 13 % с зачетом удержанной в предыдущие месяцы текущего налогового периода суммы налога, а по доходам, к которым применяются иные ставки – отдельно по каждой сумме такого дохода; удержание начисленной суммы налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате налогоплательщику либо по его поручению третьим лицам, но не более 50 процентов суммы выплаты; письменное сообщение о сумме задолженности в налоговый орган по месту своего учета при невозможности удержать налог с налогоплательщика в течение одного месяца со дня, когда ему стало известно о таких обстоятельствах; перечисление суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода, а также дня перечисления дохода со своего счета в банке на счета налогоплательщиков либо по их поручению на счета третьих лиц в банках, а в иных случаях - не позднее дня, следующего за днем фактического получения налогоплательщиком дохода.

Кроме того, частнопрактикующие нотариусы обязаны вести по установленной форме учет доходов, фактически выплаченных и полученных от них физическими лицами в налоговом периоде, а также предоставлять в налоговый орган по месту своего учета сведения о начисленных, удержанных и перечисленных налогах по доходам физических лиц истекшего налогового периода, ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим

налоговым периодом. Также по заявлениям физических лиц частные нотариусы обязаны выдавать им справки о полученных доходах и удержанных налогах по установленной форме.

Несмотря на то, что небюджетные нотариусы не являются плательщиками НДС с доходов от своей деятельности, в соответствии с п. 3 ст. 161 НК РФ, если они выступают арендаторами федерального имущества, имущества субъектов РФ и муниципального имущества, предоставленного им государственными и местными органами, на них возлагается обязанность налоговых агентов по исчислению, удержанию из суммы арендной платы, уплачиваемой арендодателю, и уплате в бюджет соответствующей суммы НДС отдельно по каждому арендованному ими объекту недвижимости.

Наличие у частнопрактикующих нотариусов как налоговых агентов специальных обязанностей свидетельствует о существовании у них специального налогово-правового статуса налоговых агентов.

Государственные нотариусы, находясь на должностном окладе работников бюджетной сферы согласно разрядам Единой тарифной сетки и ежемесячно получая заработную плату, подпадают под обязанность уплаты НДФЛ с неё наравне с обычными физическими лицами и, соответственно, не приобретают специального статуса налогоплательщика, подобного частнопрактикующим нотариусам, как не приобретают прав и обязанностей налоговых агентов.

Однако, на государственных нотариусов отдельно возлагается в соответствии с подп. 3 п.1 ст.333.18 НК РФ обязанность по взысканию государственной пошлины за совершение нотариальных действий.

Поскольку нотариусы вправе заниматься наряду с профессиональной нотариальной деятельностью, научной и преподавательской деятельностью (ст. 6 Основ о нотариате), то у них может возникнуть потенциальные налоговые обязанности налогоплательщиков-физических лиц по уплате НДФЛ с доходов от такой деятельности, а при наличии соответствующего имущества – по уплате реальных налогов с него. Также на нотариусов п.6 ст. 85 НК РФ возложена специальная обязанность по сообщению налоговым

органам по месту своего нахождения (месту жительства) сведений о выдаче физическим и юридическим лицам свидетельств о праве на наследство и о нотариальном удостоверении договоров дарения не позднее пяти дней со дня совершения соответствующего действия.

Как правило, установленным налоговым обязанностям корреспондируется и возможность наступления соответствующей юридической ответственности, о чем более подробно будет говориться во второй главе.

Из вышесказанного можно сделать вывод, что, наделение налоговым законодательством государственных и частнопрактикующих нотариусов специальными налоговыми правами и обязанностями порождает возникновение у них различных специальных налогово-правовых статусов для участия в налоговых правоотношениях.

Таким образом, единство публично-правового статуса государственных и частнопрактикующих нотариусов, выраженное в равных правах и обязанностях при совершении всех предусмотренных законодательством нотариальных действий, не противоречит существованию различий в их административно-правовом (организационном) и финансово-правовом положениях.

Расхождения в административно-правовом и финансово-правовом статусах государственных и частнопрактикующих нотариусов определяют их способность вступать в налоговые правоотношения посредством приобретения различных налоговых прав и обязанностей. Присущий обеим категориям нотариусов дуализм частно-правовых и публично-правовых начал применительно к частному нотариату проявляется и в необходимости осуществления государственной функции по защите прав и свобод граждан и юридических лиц на основе организационной обособленности и самообеспечения, что требует установления определенной специфики в налогово-правовом регулировании.

В зависимости от организационных основ и финансового обеспечения деятельности государственных и частнопрактикующих нотариусов

формируется их налогово-правовой статус, особенности которого зависят от состава конкретных налоговых прав и обязанностей.

Налогово-правовой статус нотариуса, как подотраслевой по отношению к его финансово-правовому статусу, является частью публично-правового статуса нотариуса, и выражается в совокупности закрепленных законодательством о налогах и сборах его прав и обязанностей как субъекта налогового права, а также ответственности за их нарушение.

Общие налоговые права и обязанности обеих категорий нотариусов, наряду с установленной ответственностью за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанностей, составляют общий налогово-правовой статус, как субъектов налогового права. Наличие же специальных прав и обязанностей предопределяет существование специальных налогово-правовых статусов нотариусов, состав которых зависит от характера участия в налоговых правоотношениях.

1.2. Историко-правовые аспекты генезиса финансового обеспечения и налогообложения нотариальной деятельности

Истории нотариата в России посвящено немало дореволюционных и советских публикаций, а также современных работ диссертационного характера, освещающих общие закономерности и специфику его развития. Однако целью настоящего исследования является изучение организационных, финансовых и налоговых особенностей развития российского нотариата в исторической ретроспективе.

Некоторое внимание, на наш взгляд, необходимо уделить периоду зарождения российского нотариата, поскольку современными специалистами этот момент определяется по-разному.

Например, М.А. Долгов и Н.В. Демина связывают появление первых прообразов нотариальных органов к средним векам и их дальнейшее их развитие с XVI века, когда письменная форма сделки получила нормативно-

правовое закрепление³⁹. Л.Л. Шаповалова относит появление протонотариата к принятию Судебников Ивана III 1497 и Ивана IV 1550 годов⁴⁰.

Некоторые исследователи вслед за дореволюционным юристом и историком А.М. Фемелиди⁴¹, отправной точкой считают появление площадных подьячих в XVI веке⁴². Другие же считают отправным пунктом в истории российского нотариата 14 апреля 1866 года, когда было принято Положение о нотариальной части, называя более раннее время «донотариальным»⁴³.

Как справедливо отмечает профессор Т.М. Шамба, к XVI веку относятся первые дошедшие до нас упоминания о нотариальной деятельности как специализированном направлении в политической системе тогдашнего российского общества, а история нотариата связана с развитием гражданского оборота⁴⁴.

Так или иначе, профессиональным праздником российских нотариусов с 2007 года признано 27 апреля (по Юлианскому календарю 14 апреля), день утверждения наиболее значительного акта в судьбе нотариата - Положения о нотариальной части 1866 года.

До середины XIX века российским законодательством не различались четко лица, занимающиеся нотариальной деятельностью, как и не регламентировался порядок осуществления нотариальных действий и процедура назначения на должность нотариуса⁴⁵.

В Древней Руси можно говорить лишь об избираемых или назначаемых секулярных и духовных должностных лицах, выполнявших нотариальные функции наряду с иными, возложенными на них полномочиями. К таковым

³⁹ См.: Долгов М.А. Институт нотариата в российском государстве: историко-правовое исследование: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. М., 2005. С.21; Демина Н.В. Формирование и развитие нотариата в контексте эволюции государственности России: историко-правовой аспект: автореферат дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. СПб., 2010. С. 6.

⁴⁰ См.: Шаповалова Л.Л. Становление и развитие института нотариата в России. (Историко-правовой аспект): дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. Ставрополь, 2000. С. 30.

⁴¹ См.: Фемелиди А.М. Русский нотариат. История нотариата и действующее нотариальное положение 14 апр.1866 г. СПб., 1902. Ч. I. Гл.8. С. 61.

⁴² См.: Олейнова А.Г. История становления законодательства о нотариате в России: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. М., 2004. С. 15.

⁴³ См., например: Смыкалин А.С. Донотариальный период в системе юридических органов русского государства // Нотариальный вестник. 2006. № 12. URL: <http://mirnot.narod.ru/donotar.html>

⁴⁴ Шамба Т.М., Кокин В.Н., Шамба Н.Т. Указ. соч. С.28-29.

⁴⁵ См.: Из истории российского нотариата // Нотариус. 1997. № 1. С. 81.

лицам относились в первую очередь посадники, тысяцкие, дьяки, а также высшие лица духовенства - митрополиты и епископы.⁴⁶

Товарно-денежные отношения носили в то время натурально-меновый характер, а примитивные финансовые отношения не имели какого-либо законодательного оформления. В Русской Правде, как первом своде законов, практически не было норм, регулирующих данные отношения в современном понимании. Административно-территориальные единицы в составе Русского государства (волости, станы, уезды) были обособлены и располагали собственной финансовой системой⁴⁷.

Пошлины носили скорее «косвенный» характер по отношению к нотариальным действиям и были представлены в виде веса и меры для покрытия расходов при взвешивании и измерении товаров в интересах торговли, мыта (торговых пошлин и заставных при перевозке товаров через волоки и реку), гостинной дани и торгового за предоставление мест купцам за устройство рынков и для склада товаров⁴⁸. Пошлины могли быть переданы князем землевладельцам на оброк для сбора в их имениях, либо на откуп, либо в жалованье или награду иным лицам. Пошлина, взимаемая с покупателя и продавца при продаже лошадей от клеймения, называлась пятном. Сборщиками данных пошлин была особая категория людей - пятенщики (мытники). Запись о торговой сделке вносилась в особую книгу.

Возникновение внутренних пошлин было определенным образом связано с появлением христианства, поскольку церковь участвовала в торговых делах и с торгов получала доходы⁴⁹. Священнослужители, в первую очередь митрополиты и епископы, имели свои печати и совершали юридические действия, в первую очередь, брачно-семейного и наследственного характера. По церковному уставу князя Ярослава духовенство освобождалось от уплаты явочных пошлин и мытных пошлин с

⁴⁶ См.: Долгов М.А. Указ. соч. С. 28-32.

⁴⁷ См.: История финансового законодательства России: учебное пособие. Серия «Экономика и управление». М.: ИКЦ МарТ. Ростов-на-Дону, 2003. С. 1, 2.

⁴⁸ См.: История финансового законодательства России: учебное пособие. Серия «Экономика и управление». М.: ИКЦ МарТ. Ростов-на-Дону, 2003. С.18.

⁴⁹ См.: Толстой Д. История финансовых учреждений России со времен основания государства до кончины императрицы Екатерины II. СПб., 1846. С.73.

товара, в том числе ввоза и нагруженной лодки. В дальнейшем уставами князей Мстислава, Всеволода монастыри и церкви стали приравниваться к другим торговцам в торговых делах.

Пошлины устанавливались уставными грамотами княжеств, в том числе, церковными грамотами, например, Псковской судной грамотой, Всеволодовой грамотой «О церковных судах и о мерилах торговых». При этом плательщиком, как правило, был покупатель и с приезжих купцов или гостей пошлина бралась выше, чем с местных⁵⁰. Церковные пошлины (например, брачные, писчие с привозного товара) преимущественно жаловались церкви и епископу, а определенная часть в последующем передавалась и князю в его казну⁵¹.

Судебником Великого князя Ивана III 1497 года было установлено письменное совершение юридических сделок в Московском княжестве, а Судебником царя Ивана IV 1550 года была закреплена необходимость составления особых грамот для освобождения холопов.

В XVI веке формируется особый род (сословие) вольных профессиональных писцов – «площадные подьячие», назначаемых указом царя по прошению (челобитной) и специально занимающиеся составлением различных письменных актов (меновых, челобитных, купчих) на городских площадях. Площадные подьячие действовали под надзором правительства в лице «старост», следящих за соблюдением порядка совершения сделки.

В состав площадных подьячих поступали люди разных классов, в том числе служилые, купцы, а также тяглые, которые соответственно освобождались от тягла (денежных и натуральных повинностей). Подьячие не считались служилыми людьми, а составляли особую артель с круговой порукой друг за друга. В больших городах корпорация подьячих достигала 12 человек, а в Москве 24 и зависела непосредственно от Оружейной палаты. В других городах корпорация писцов зависела от местной дворянской

⁵⁰ См.: Лившиц В.И. История Новгородского нотариата, факты, хроники, комментарии. М: ОСТ МЕДИА, 2000. С. 22-34.

⁵¹ См.: Беляев И.Д. История русского законодательства. М.: Спб: Лань, 1999. С. 294.

корпорации, где писцы занимались преимущественно написанием поземельных служилых актов⁵².

Подьячие не получали государственного жалования, а брали с обращающихся к ним лиц специальную плату – «могарыч» или «писчее», размер которой определялся по соглашению с клиентами и впоследствии делилась поровну между подьячими. Материальная составляющая способствовала заинтересованности подьячих в выполнении своих функций более 20-25 лет⁵³. Составленные ими крепости подлежали записи в книги соответственного приказа с взиманием пошлины и предъявлением в Печатный приказ для прикладывания государственной печати.

Соборное Уложение 1649 года (Кодекс законов Российского государства), принятое Земским собором во время царствования Алексея Михайловича Романова, послужило развитию российского нотариата, установив обязательную письменную форму для сделок (крепостей) займа, поклажи и ссуды, и разделив все письменные акты в зависимости от их цены на малые крепости с суммой до 10 рублей и большие крепости - свыше 10 рублей. Большие крепости следовало писать только в Москве и в городах у площадных подьячих при участии «послухов», как особых свидетелей. Духовные завещания могли быть засвидетельствованы и запечатаны у епархиальных архиереев⁵⁴. «На дому» разрешалось писать только акты о займе денег или хлеба, духовные завещания и сговорные свадебные записи.

Юридическая сила и значение крепостей площадных подьячих и совершенных «на дому» была различной. Составленные площадными подьячими крепости, в том числе просроченные закладные, залоговые купчие, меновые, сдаточные и другие грамоты, представлялись для записи в приказы, как своеобразные органы надзора, и проверялись на предмет законности. Центральным органом вотчинной записи совершенных сделок стал Поместный приказ, ведавший записью сделок с недвижимостью, в том

⁵² См.: Фемелиди А.М. Указ. соч. С. 61-62.

⁵³ См.: Злотников М.Ф. Подьячие Ивановской площади. К истории нотариата Московской Руси // Нотариальный вестник. 1998. № 1. С. 41, 51.

⁵⁴ См.: Пономарев А.Ф. Исторические даты российского нотариата // Нотариальный вестник. 2002. № 1. URL: <http://mirnot.narod.ru/dati.html>

числе земель. Акты на дворы записывались в книги Земского приказа, а по городам – в писцовые книги воевод с выдачей соответствующих справок и взиманием пошлин, отражаемых в приходной книге⁵⁵.

Сбором налогов и пошлин занимались Печатный, Ямской, Стрелецкий и Посольский приказы. Для сбора податей был создан Счетный приказ⁵⁶.

Император Петр I в целях устранения беспорядка в изложении и совершении актов и сделок, в том числе обеспечения их законности и исправного взыскания пошлин в пользу казны, в своем Указе от 9 декабря 1699 года установил почти для всех сделок «крепостной порядок» совершения, то есть в различных приказах, куда необходимо было присылать все совершаемые сделки в городах раз в два месяца.

Также с введением Указом от 23 января 1699 года гербовой (актовой) бумаги для написания актов и документов (договоров, векселей), в качестве одного из видов гербового знака, были установлены специальные гербовые сборы (пошлины), которые взыскивались путем обязательного употребления государственной клейменной бумаги и накладыванием на простую бумагу специальной государственной марки. Гербовая бумага (клейменная или орленая) первоначально была трех видов: под большим орлом для крайностей, под гербом величиной против золотого для челобитных мировых и крепостей на сумму ниже 50 рублей, за печатью в половину золотого для выписок из приказов и челобитных. С 1702 года гербовая бумага получила наименования двухкопеечной, четырехкопеечной, четырехгривенной, рублевой и двухрублевой⁵⁷. От стоимости совершаемого акта зависела и ценность гербовой бумаги. Контроль в сфере государственных доходов и расходов с 1711 года был возложен на учрежденный Правительством Сенат.

В целом результаты реформы для нотариата оказались не вполне удачными вследствие отсутствия системности при установлении новых органов, постоянной передачи дел в различные приказы, подьячие которых

⁵⁵ См.: Фемелиди А.М.. Указ. соч. С. 63-66.

⁵⁶ См.: История финансового законодательства России: Учебное пособие. Серия «Экономика и управление». М.: ИКЦ МарТ. Ростов-на-Дону, 2003. С.21.

⁵⁷ См.: Толкушкин А.В. История налогов в России. М.: Юристъ, 2001. С. 44-45, 115.

часто отказывали частным лицам или специально затягивали дела для дополнительного получения денег. Поэтому в 1701 году написание крепостей было передано обратно площадным подьячим, получившим статус «крепостных писцов – чиновников на государственном жаловании в размере 3 рублей 50 копеек»⁵⁸, действующим под надзором Оружейной палаты, печатающей и продающей гербовую бумагу. В Москве подьячие были организованы в своеобразную корпорацию, состоявшую из 24 писцов во главе с 4-мя надсмотрщиками. Позже для ведения крепостным делом был создан особый Приказ крепостных дел, состоявший из нескольких судей.

В 1706 году делами в отношении государственных доходов преимущественно ведала Московская ратуша во главе с обер-инспектором правления. Также была введена должность «челобитного писца», действовавшего в качестве рукоприкладчика для крепостей между неграмотными лицами, записывавшего совершенные сделки в специальные книги и имевшего в подчинении десять подьячих⁵⁹.

С 1708 году в учрежденных губерниях крепостями ведали губернаторы, а после учреждения Юстиц-коллегии были учреждены самостоятельные крепостные конторы, состоящие из писцов и надсмотрщиков (старост), надзор за которыми возлагался на назначенного Юстиц-коллегией специального секретаря или комиссара⁶⁰.

В Вексельном уставе 1729 года, принятом при Петре II, появляется первое упоминание о «публичных нотариусах», к обязанностям которых относилась запись отсрочек в платеже и протестов векселей в неплатеже⁶¹.

При преемниках Петра I ведение крепостным делом перешло к воеводам и губернаторам, писцы и надсмотрщики сохранялись, а с принятием Инструкции от 8 июня 1738 года они получили право на

⁵⁸ См.: Из истории Российского нотариата // Нотариус. 1997. № 1. С. 81.

⁵⁹ См.: Шаповалова Л.Л. Указ. соч. С. 22.

⁶⁰ См.: Щенникова Л.В. Гражданское законодательство и нотариат в России: проблема соответствия // Законодательство. 2002. № 11. С.74.

⁶¹ См.: Исторические хроники российского нотариата. М.: РИА «Внешторгиздат», 2003. С. 171.

договорное соглашение о гонораре со сторонами сделки, что нередко приводило к злоупотреблениям, произволу и вымогательству⁶².

В 1775 году императрица Екатерина Великая, реформировав систему губерний, упразднила Юстиц-коллегию и передала совершение крепостных актов в ведение уездных судов и Палаты гражданских судов, объединившей Департамент юстиции и вотчинную коллегию. Однако, ввиду загруженности Палаты гражданских судов делами всей губернии и стороны не могли определить ни время, ни расходы для совершения сделок. Контроль за своевременным поступлением доходов в государственный бюджет в губерниях был передан учрежденным Казенным палатам⁶³.

В 1781 году был учрежден институт маклеров и нотариусов, участвовавших во всех торговых сделках и оказывающих посреднические услуги. Частным маклерам также было передано право совершения сделок с недвижимым имуществом. Возникло много правительственных учреждений нотариального типа для наблюдения за законностью частноправовых сделок, не требующих соблюдения «крепостного порядка» их совершения. Частные сделки могли совершаться и таможенными чиновниками, судами, приставами, ратушами и волостными правлениями при отсутствии маклеров и нотариусов⁶⁴. А при императоре Павле I в 1797 году была введена особая гербовая бумага для векселей⁶⁵.

В 1802 года манифестом императора Александра I «Об учреждении министерств» для управления финансами было создано Министерство финансов, которому было отдано заведывание гербовым сбором. Печатанием гербовой бумаги занималась Экспедиция заготовления государственных бумаг. Структурным подразделением Министерства финансов по сбору налогов стал Департамент податей и сборов, а в дальнейшем Департамент окладных сборов и неокладных сборов⁶⁶.

⁶² См.: Фемелиди А.М. Указ. соч. С. 68.

⁶³ См.: Толкушкин А.В. Указ. соч. С. 64.

⁶⁴ См.: Объяснительная записка к проекту новой редакции Положения о нотариальной части. СПб. 1904. С. 46.

⁶⁵ См.: Толкушкин А.В. Указ. соч. С. 66.

⁶⁶ Там же С. 70-71.

При императоре Николае I в 1831 году появились особые биржевые маклеры и нотариусы, сначала в Санкт-Петербурге, позднее в Москве, для совершения биржевых сделок, в том числе с иностранцами⁶⁷. Особенности нотариальных действий были закреплены в первой части тома X Свода законов Российской империи 1832 года, а взимаемые пошлины во второй части тома V указанного акта (Уставе о пошлинах).

При уездных судах и Палате гражданских судов по-прежнему действовали специальные крепостные отделения с надсмотрщиками и писцами крепостных дел, участвующими в составлении частных актов, которые в дальнейшем записывались в докладную книгу, поступающую на рассмотрение судебного присутствия для проверки на предмет законности, и возвращались надсмотрщику для отражения в крепостной книге⁶⁸.

Согласно Уставу о пошлинах 1832 года подлежали взиманию и передаче в Уездные казначейства следующие пошлины: за гербовую бумагу (простую, крепостную, вексельную и заемную), размер которых различался в зависимости от ее достоинства; крепостные пошлины с актов о переходе недвижимого имущества и некоторых видов движимого имущества и денежных капиталов (исчислялись в процентном отношении от стоимости (суммы), и подлежали изъятию на месте совершения акта с записью в приходные книги); канцелярские пошлины (с письма крепостных актов в размере трех рублей серебром), пошлины с маклерских и нотариальных книг (для записей векселей и заемных писем, контрактов, договоров и условий по числу находящихся в них листов, по 15 копеек за каждый). Имели место и льготные категории лиц⁶⁹.

Реформирование всех отраслей государственной и общественной жизни при императоре Александре II коснулось и института нотариата, и было связано в первую очередь с проводимой судебной реформой 1864 года.

⁶⁷ См.: Мандельштам Л.Б. Учреждение нотариата и его организация // Журнал Министерства юстиции. 1899. № 4. С. 31.

⁶⁸ См.: Фемелиди А.М. Указ. соч. С. 71.

⁶⁹ Свод законов Российской империи, повелением государя императора Николая Первого составленный. Издание 1837 года. URL: <http://www.runivers.ru/upload/iblock/3fc/5.pdf> (дата обращения: 21 сентября 2013 года)

Еще в 1857 году, когда Государственным советом обсуждался проект устава гражданского судопроизводства, встал вопрос о возможности отделения от судебного ведомства нотариальной части по образцу Запада, а с 1859 года стал разрабатываться соответствующий закон об общем судопроизводстве и с 1860 года – о нотариате⁷⁰.

Утвержденный в 1864 году проект реформы судопроизводства С.И. Зарудного «Об основных положениях о преобразовании судебной части в России» определил и положение нотариусов при судебных местах наряду с присяжными, прокурорами, кандидатами на должности судебного ведомства, судебными приставами, а также под надзором судов⁷¹.

Для разработки проекта Положения о нотариальной части ответственным за его подготовку бароном М.А. Корфом использовалось как зарубежное нотариальное законодательство: Закон о нотариате Франции от 16 марта 1803 года, Положение Австрии 1855 года, Закон Баварии от 10 ноября 1861 года, так и российское: Свод законов гражданских, Общее учреждение о губерниях, Общее положение о крестьянах, получивших свободу, Устав о пошлинах, Вексельный устав, Торговый устав. Далее продолжил данную работу граф В.Н. Панин, представивший свой проект, который с изменениями и дополнениями от первого был утвержден 14 апреля 1866 года и вошел в том XVI Свода законов Российской империи.

Согласно Положению о нотариальной части 1866 года нотариусы были произведены в ранг государственных служащих, с присвоением по должности звания VIII класса, без права возведения в чины, назначения жалования и права на пенсионное довольство. С другой стороны они признавались свободными профессионалами, действующими при ведомствах окружных судов на коммерческой основе, поскольку их материальным обеспечением должно было служить право взимания платы за нотариальные

⁷⁰ См.: Исторические хроники российского нотариата. М.: РИА «Внешторгиздат», 2003. С. 183.

⁷¹ См.: Из истории российского нотариата // Нотариус. 1997. № 2(4). С. 80.

действия по добровольному соглашению с обратившимися к ним лицами, если размер данной платы не устанавливался таксой⁷².

В столицах, губернских и уездных городах, а при необходимости и в уездах, нотариальными действиями стали заниматься младшие нотариусы и состоящие при нотариальных архивах старшие нотариусы. Их количество и прикрепленность строго определялась для каждого нотариального округа (по подсудности окружного суда) Министерством юстиции по согласованию с Министерством внутренних дел и финансов⁷³. Также Министерством юстиции издавались временные правила по предметам внутреннего распорядка и делопроизводства в нотариальных архивах и конторах⁷⁴.

Акты могли совершаться как в «домашнем» порядке, так и явочном (нотариальном), однако, акты о переходе или ограничении права собственности на недвижимое имущество – только в нотариальном⁷⁵.

В ведении старших нотариусов была крепостная часть (утверждение актов о недвижимом имуществе по месту нахождения архива с их оценкой на предмет законности и получением дополнительных сведений по запросам в соответствующие учреждения), их акты назывались крепостными, а младших – составление крепостных актов и передача их на утверждение старшим нотариусам, а также все иные нотариальные действия, их акты именовались нотариальными (явочными).

Нотариальные архивы учреждались при каждом окружном суде для хранения нотариальных книг, реестров, актов, печатей и подписей нотариусов и замещающих их лиц. Положение старшего нотариуса (служебные права и преимущества, порядок назначения и увольнения) было приближено к положению секретаря и иных членов окружного суда, они получали денежное содержание, освобождались от залога, выдавали справки

⁷² См.: Из истории Российского нотариата // Нотариус. 1997. № 1. С.83-84.

⁷³ См.: Коковцов Д. Руководство к совершению актов, договоров и обязательств на основании нового Положения о нотариальной части, правил, опубликованных Указом Правительствующего Сената 3 ноября 1867 года с приложением образцов и форм. СПб, 1868. С. 1-2, 9.

⁷⁴ Свод законов Российской империи. Том XVI. Положение о нотариальной части. Издание 1892 года. С. 326-328. URL: <http://civil.consultant.ru/reprint/books/238/325.html> (дата обращения: 21 сентября 2013 года)

⁷⁵ Свод законов Российской империи. Том XVI. Положение о нотариальной части. Издание 1892 года. С. 331. URL - <http://civil.consultant.ru/reprint/books/238/325.html> (дата обращения: 21 сентября 2013 года)

и выписки из актов книг и копии с нотариальных актов нотариусов округа, участвовали в испытаниях кандидатов в нотариусы.

Нотариусы назначались на должность и освобождались от неё старшим председателем судебной палаты по представлению председателя окружного суда с принесением присяги⁷⁶. При зачислении на должность подлежал уплате на период деятельности денежный залог в окружной суд, подлежащий увеличению в зависимости от годового дохода нотариуса, который обеспечивал его имущественную ответственность за совершенные ошибки⁷⁷. Размер залога определялся Министерством юстиции по соглашению с Министерством внутренних дел и финансов и зависел от экономических условий жизни в местности⁷⁸.

К нотариальным издержкам относились: казенная пошлина с актов; сбор с нотариальных актов по месту их совершения; плата нотариусам за совершение актов и засвидетельствований, а также за выдачу выписей и копий; плата за выписки и копии, выдаваемые из нотариальных архивов; палат за выдачу выписок и справок из крепостных книг и реестров крепостных дел. При отсутствии особой договоренности, все нотариальные издержки распределялись на каждую из сторон поровну⁷⁹.

К казенной пошлине с актов были отнесены установленные еще Уставом о пошлинах 1832 года: гербовые сборы, крепостные пошлины (актовая пошлина за утверждение крепостных актов в 3 рубля и сверх нее при переходе права собственности на недвижимое имущество – крепостные пошлины) и канцелярские пошлины.

В дальнейшем с принятием в 1874 году Гербового устава более широкое распространение получило употребление гербовых марок. А в результате реформы системы гербовых пошлин при Александре III, размер простого гербового сбора повысился с 60 до 80 копеек, цена актовой бумаги

⁷⁶ Черемных И.Г. Российский нотариат: прошлое, настоящее, будущее. М.: ОКТЬ, 1999. С. 24.

⁷⁷ Вергасова Р.И. Нотариат в России: учебное пособие. 4-е изд., перераб. и доп. М.: Норма: ИНФРА-М, 2011. С. 21.

⁷⁸ См.: Исторические хроники российского нотариата. М.: РИА «Внешторгиздат», 2003. С. 207.

⁷⁹ См.: Свод законов Российской империи. Том XVI. Положение о нотариальной части. Издание 1892 года. С. 340-341. URL - <http://civil.consultant.ru/reprint/books/238/325.html> (дата обращения: 21 сентября 2013 года)

увеличилась на 25 процентов. С 1888 года был увеличен гербовый сбор с процентных бумаг, а через год действие Гербового устава 1886 года было распространено на товарные складские свидетельства⁸⁰. Гербовым уставом императора Николая II 1900 года было установлено два вида гербовых пошлин: пропорциональная к сумме акта и простая в отношении действий, указанных в законе.

Сбор с нотариальных актов по месту их совершения взимался со всех обязательств и договоров сверх уплаченных пошлин и сборов для перечисления в местный доход соответствующего города или уездного земства, либо соответствующего учреждения, на которое были возложены заботы по предупреждению и тушению пожаров в уезде⁸¹. Размер сбора в пользу города соответствовал размеру взимаемого гербового сбора.

В 1901 г. государственные доходы от сбора пошлин достигли 94 500 000 рублей, при этом из них гербовый сбор дал около 38 000 000 рублей.⁸²

Временная такса для вознаграждения нотариусов или лиц, их заменяющих (устанавливаемая Министерством юстиции по согласованию с Министерством внутренних дел и финансов), как и Правила о порядке введения в действие Положения о нотариальной части были утверждены в 1867 году. При этом в отличие от зарубежной практики, вознаграждение российского нотариуса взималось по таксе только в исключительном случае, а именно, при отсутствии соглашения, тогда как в других странах, как, например, в Германии, Франции, Голландии и Бельгии, наоборот, добровольное соглашение допускалось в ограниченных случаях, а в Австрии строго запрещалось⁸³.

Элемент коммерческого, конкурентного характера, особенно в небольших местностях, открывал широкое поле для злоупотреблений и вымогательств со стороны нотариуса. А общая двойственность публичного

⁸⁰ См.: Толкушкин А.В. Указ. соч. С.101.

⁸¹ См.: Свод законов Российской империи. Том XVI. Положение о нотариальной части. Издание 1892 года. С. 341-342. URL - <http://civil.consultant.ru/reprint/books/238/325.html> (дата обращения: 21 сентября 2013 года)

⁸² Энциклопедический словарь Ф.А. Брокгауза и И.А. Ефрона. СПб.: Брокгауз-Ефрон, 1890—1907.

⁸³ См.: Черемных И.Г. Российский нотариат: прошлое, настоящее, будущее. М.: ОКТБ, 1999. С. 27.

статуса государственного служащего без чинов, преимуществ, жалованья и на самообеспечении подрывала престиж профессии и доверие населения.

Плата за выдачу выписок, копий и других бумаг из нотариальных архивов взималась старшими нотариусами в размерах, аналогичных предоставлению документов окружными судами.

Вскоре наметившиеся проблемы получили обсуждение в научных кругах и в прессе, требовавших пересмотра некоторых положений законодательства о нотариате. Временная такса, просуществовав больше полувека, сделала практически невозможными условия оплаты труда многих нотариусов, поскольку материально обеспеченными были в основном нотариусы больших городов, совершавшие намного большее количество сделок и на большие суммы, остальным же едва хватало для насущного проживания. При этом сохранялась ответственность перед судом, старшим нотариусом, населением, а пенсия и продвижение по службе отсутствовало⁸⁴.

Уже в 1871 году Министерством юстиции было предложено окружным судам собрать замечания и предложения по сложившейся нотариальной практике. Однако проект стал готовиться только в 1902 году, а Объяснительная записка к проекту была сформирована лишь в 1904 году. Предлагалось внести в действующее Положение о нотариальной части некоторые усовершенствования, в том числе заменить старших нотариусов хранителями вотчинных книг, однако в подготовленном проекте не затрагивалась проблема заработка (планировалось лишь включить существовавшую таксу вознаграждения в текст Положения), не закреплялись более четкие обязанности нотариусов, как и вопросы реального судебного надзора за их деятельностью и создания нотариальных советов⁸⁵.

По поводу оплаты труда нотариуса мнения разделились от выплаты нотариусам государственного жалованья, выплаты добавочного содержания к заработку, до накопления в нотариальном фонде при Министерстве

⁸⁴ См.: Попович М. Служебные права и материальная обеспеченность нотариуса в России // Нотариальный вестник. 1903. № 4. С. 3, 4.

⁸⁵ См.: Подгорецкий П. По поводу пересмотра нотариального Положения 14 апреля 1866 г. // Журнал Министерства юстиции. 1903. № 5. С. 308-312.

юстиции отчислений от таксы за совершение нотариальных действий на большие суммы, сверх установленных законодательством сумм вознаграждения, для последующего их распределения между всеми нотариусами и уравнивания их в доходах⁸⁶. Также предлагалось увеличить размер нотариальной таксы и пересматривать ее каждые пять лет.

Однако ни новая нотариальная такса, ни новая редакция Положения о нотариальной части, так и не увидели свет, а само Положение было отменено сразу после Октябрьской революции 1917 года. С отменой Декретом СНК о суде № 1 судебных органов, деятельность нотариальных контор также прекратилась, а совершением нотариальных действий занялись отделы местных Советов. Но уже в 1918 году нотариальные действия вновь переданы нотариусам, действующим на основе утвержденных Временного положения о нотариальных отделах и Инструкции о порядке их деятельности.

4 октября 1922 году Совнаркомом РСФСР было принято Положение о государственном нотариате, как учреждении в системе органов юстиции. По всей стране Наркомюстом учреждались государственные нотариальные конторы, во главе которых состояли нотариусы, назначаемые президиумами губернских советов народных судей в качестве государственных чиновников⁸⁷. Наркомюст, как орган судебного управления, осуществлял строгий контроль и надзор за их деятельностью через нотариальные отделения президиумов губернских советов народных судей⁸⁸.

Развитие некоторых товарно-денежных отношений и возрождение рынка ценных бумаг при проводимой в стране новой экономической политике потребовало введения в 1922 году таких государственных пошлин, как нотариальный сбор, канцелярский (уплачивался канцелярскими марками и наличными деньгами) и отмененный в 1920 году гербовый сбор (согласно Уставу о государственном гербовом сборе) за оформление гражданско-

⁸⁶ См.: Журнал Министерства юстиции. 1906. Книга IX. С. 189-198.

⁸⁷ Вергасова Р.И. Указ. соч. С. 33.

⁸⁸ СУ РСФСР. 1922. № 63. Ст. 807.

правовых сделок и выдачу документов⁸⁹. Размер гербового сбора определялся согласно специальному табелю в процентах к сумме сделки (пропорциональный гербовый сбор) или в твердых ставках (простой гербовый сбор) путем уплаты гербовыми знаками либо наличными деньгами. Подлежали обложению договоры купли-продажи, мены вообще, в том числе строений, торговых и промышленных предприятий, а также передаточные надписи о передаче прав и обязанностей по договорам, условиям, обязательствам и поставки⁹⁰. Льготными категориями по гербовому сбору были лица на социальном обеспечении, государственные предприятия, освобожденные от уплаты промыслового налога, комсомольские, партийные и профсоюзные, культурно-просветительные и научные организации.

Согласно циркулярному письму Наркомюста, на пленуме губернского суда при участии представителей финансовых отделов губернии и губернских отделов рабоче-крестьянской инспекции должны были утверждаться сметы на содержание государственных нотариальных контор. Государственная пошлина за совершенные нотариальные действия расходовалась на содержание нотариальных контор, а остаток перечислялся на текущий счет нотариального отделения. Нотариусами также ежедневно передавались в кассы финансовых отделов взысканные местный и гербовый сбор.⁹¹ Позднее содержание нотариальных контор производилось из республиканского бюджета по смете Министерства юстиции РСФСР.

14 мая 1926 года Постановлением СНК СССР и ЦИК СССР были утверждены основные принципы организации государственного нотариата, в числе которых было получение государственными нотариусами и иными сотрудниками контор государственного вознаграждения за свой труд.⁹²

В результате налоговой реформы 1930 года система пошлинного обложения была упрощена путем объединения девяти сборов в один – единую государственную пошлину, взимаемую в упрощенном порядке

⁸⁹ Романовский М., Врублевская О. Указ. соч. С.88.

⁹⁰ См.: Винавер А.М. Купля-продажа и мена. М.: Право и Жизнь, 1924. С. 75-76.

⁹¹ См.: Исторические хроники российского нотариата. М.: РИА «Внешторгиздат», 2003. С. 245.

⁹² СЗ СССР. 1926. № 35. Ст. 252.

государственными учреждениями, в том числе и нотариальными конторами. Единая пошлина представляла собой плату за удостоверение договоров, доверенностей, подлинности подписей и иные нотариальные действия с граждан, предприятий, учреждений и организаций, осуществляемую ими в наличной форме, марками установленного образца или смешанным способом. Порядок уплаты и размер единой пошлины сначала зависели от принадлежности плательщиков к определенной категории, а с 1933 года был введен единый порядок и размер пошлины для организаций и населения. С 1 апреля 1942 года она была заменена на государственную пошлину⁹³.

Также были учреждены налоговые инспекции (территориальными налоговыми органами) входящих в структуру городских и районных финансовых отделов.

Нотариаты также являлись налоговыми агентами, осуществляющими учет налогоплательщиков и объектов - определенных видов имущества (налоговую регистрацию) наряду с налоговыми органами и другими государственными и негосударственными органами и организациями (органами юстиции и статистики, ЗАГСами, Госбанком и его подразделениями). Налоговая (государственная) регистрация служила целям контроля за законностью возникновения, реорганизации и прекращения деятельности государственных, кооперативных предприятий, а также общественных организаций и действовала параллельно с системой учета налогоплательщиков⁹⁴.

В дальнейшем Положение о государственном нотариате в РСФСР неоднократно менялось, поскольку нотариальные органы входили то в систему органов юстиции, то в судебную⁹⁵. С 1947 года контрольным органом в сфере нотариата стало Министерство юстиции РСФСР. В 1963 году нотариат был передан в ведение областных и краевых судов, а с воссозданием Минюста в 1970 году был возвращен ему обратно.

⁹³ См.: Толкушкин А.В. Указ. соч. С. 244.

⁹⁴ См.: Там же. С. 247-248.

⁹⁵ См.: Ярик А.А. Нотариат и суд // Арбитражный и гражданский процесс. 2007. № 3. С. 12

В связи с ростом количества государственных нотариальных контор, Законом СССР «О государственном нотариате» 1973 года было увеличено количество административных органов, занимающихся руководством нотариальной сферой деятельности. Так, ряды руководящих органов в сфере нотариата пополнились: Советом министров ССР, советами министров автономных и союзных республик, исполнительными комитетами городских, районных, окружных, областных и краевых советов депутатов трудящихся⁹⁶. Государственные нотариусы, будучи должностными лицами, подразделялись на нотариусов, старших нотариусов и заместителей старших нотариусов.

В 1979 году в соответствии с Указом Президиума ВС СССР «О государственной пошлине» и постановлением СМ СССР «О ставках государственной пошлины» было установлено два вида пошлины: пропорциональная (взимаемая в процентном отношении к сумме договора) и простая (в твёрдых ставках), подлежащие уплате специальными пошлинными марками и наличными деньгами⁹⁷.

Только в 1993 году с принятием Верховным Советом РФ «Основ законодательства Российской Федерации о нотариате» нотариат был частично исключен из системы исполнительной власти и начал приобретать черты «свободного» типа. Наравне с государственными бюджетными нотариусами, на принципах независимости, беспристрастности, самообеспечения, страхования имущественной ответственности, ограниченной численности и обязательного членства в централизованном профессиональном объединении (нотариальной палате) стали действовать частные нотариусы, которые, не будучи должностными лицами, получили статус независимых представителей государства, наделенных властными полномочиями по совершению от его имени нотариальных действий.

Финансовые различия данных видов нотариусов, заключались в том, что государственный нотариус взимал государственную пошлину за совершение нотариальных действий во всех случаях, в том числе за

⁹⁶ См.: Авдюков М.Г. Нотариат в СССР. М., 1974. С. 33-34.

⁹⁷ См.: Толкушкин А.В. Указ. соч. С. 277.

составление проектов документов, выдачу копий (дубликатов) документов и выполнение технической работы, по законодательству о государственной пошлине⁹⁸.

Частнопрактикующий нотариус взимал нотариальный тариф: по нотариальным действиям, для которых требовалось соблюдение нотариальной формы, в размере государственной пошлины за аналогичное действие в государственной нотариальной конторе, в иных случаях по соглашению с обратившимися лицами. Полученные за совершение нотариальных действий суммы нотариальных тарифов наряду с платой за оказание услуг правового и технического характера и другими денежными средствами, не противоречащими российскому законодательству, после уплаты подоходного налога с физических лиц⁹⁹ и страховых взносов в Пенсионный фонд РФ и фонды обязательного медицинского страхования, поступали в его распоряжение.

Потребителям нотариальных услуг, в соответствии с законодательством о государственной пошлине предоставлялись льготы, как государственными нотариусами, так и частнопрактикующими не только при совершении нотариальных действий, но и составлении проектов документов, выдаче копий и выполнении технической работы.

1995 год ознаменовался вступлением России в Международный союз латинского нотариата (МСЛН) и наметившейся необходимостью совершенствования российского нотариата, прежде всего в организационном плане, а 1996 год - отменой обязательной нотариальной формы для удостоверения сделок купли-продажи и дарения недвижимого имущества с возложением функции проверки юридической чистоты сделки на органы регистрации. Также с 1996 года размер тарифа страховых взносов в Пенсионный фонд РФ стал для частных нотариусов и индивидуальных предпринимателей единым и к 1999 году увеличился с 5% до 20,6% от

⁹⁸ См.: Закон РФ от 09 декабря 1991 года № 2005-1 (ред. от 17.02.1993) «О государственной пошлине» // Ведомости СНД и ВС РФ. 1992. № 11. Ст. 521.

⁹⁹ См.: Закон РФ от 07 декабря 1991 года № 1998-1 «О подоходном налоге с физических лиц» // РГ. 1992. № 59.

заработка (дохода) против 1 % для других физических лиц, что было признано КС РФ не соответствующим Конституции РФ¹⁰⁰.

Вступившая в силу с 1 января 1999 года первая часть НК РФ для целей налогообложения поставила частных нотариусов в один ряд с индивидуальными предпринимателями, тем самым, по мнению налоговых органов, распространив на них действие НДС в отношении сумм тарифов по нотариальным действиям, для которых не требуется соблюдение обязательной нотариальной формы, то есть взимаемых по договоренности с обратившимися за их совершением лицами¹⁰¹.

Приравнивание частных нотариусов к предпринимателям впоследствии не раз становилось предметом судебных разбирательств и неправомерность подобного подхода многократно подтверждалась судебной практикой на основе рассмотрения и толкования положений действующих законодательных актов, в том числе в постановлениях КС РФ от 19 мая 1998 года № 15-П¹⁰², от 23 декабря 1999 года № 18-П¹⁰³, от 06 июня 2002 № 116-О¹⁰⁴ и № 120-О¹⁰⁵, а также многочисленными решениями судов общей

¹⁰⁰ См.: Постановление КС РФ от 23 декабря 1999 года № 18-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений статей 1, 2, 4 и 6 Федерального закона «О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в фонды обязательного медицинского страхования на 1999 год» и статьи 1 Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон «О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в фонды обязательного медицинского страхования на 1998 год» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2000. № 1.

¹⁰¹ См., например: Приказ МНС РФ от 31 октября 2000 года № БГ-3-12/375 «О постановке на учет в налоговом органе организаций и индивидуальных предпринимателей в качестве налогоплательщиков налога на добавленную стоимость» (зарегистрирован в Минюсте России 28 ноября 2000 года № 2468), Письмо Управления МНС России по г.Москве от 3 апреля 2001 года № 02-11/15680.

¹⁰² См.: Постановление КС РФ от 19 мая 1998 года № 15-П по делу «О проверке конституционности отдельных положений статей 2, 12, 17, 24 и 34 Основ законодательства Российской Федерации о нотариате». URL: <http://base.garant.ru/178725/>

¹⁰³ См.: Постановление КС РФ от 23 декабря 1999 года № 18-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений статей 1, 2, 4 и 6 Федерального закона «О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в фонды обязательного медицинского страхования на 1999 год» и статьи 1 Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон «О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в фонды обязательного медицинского страхования на 1998 год» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2000. № 1.

¹⁰⁴ Определение КС РФ от 6 июня 2002 года № 116-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Притулы Галины Юрьевны на нарушение ее конституционных прав положениями абзаца четвертого пункта 2 статьи 11, статей 39, 143 и 235 Налогового кодекса Российской Федерации». URL: <http://www.referent.ru/7/11238> (дата обращения: 09.09.2013)

¹⁰⁵ См.: Постановление КС РФ от 06 июня 2002 года № 120-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Руппель Светланы Карловны на нарушение ее конституционных прав положениями

юрисдикции, в том числе определением ВС РФ от 18 октября 2001 года¹⁰⁶, прежде чем данный вопрос получил разрешение в законодательном порядке.

До принятия части второй НК РФ ставка подоходного налога с физических лиц, в том числе и частного нотариуса, была прогрессивной и увеличивалась в зависимости от роста уровня совокупного облагаемого дохода, полученного в календарном году. С 1 января 2001 года единая налоговая ставка по налогу на доходы физических лиц составила 13%, а страховые взносы в Пенсионный фонд РФ и фонды обязательного медицинского страхования были заменены уплатой ЕСН по прогрессивной шкале со снижением в зависимости от величины суммы налоговой базы.

В том же 2001 году при участии ФНП была подготовлена «Концепция совершенствования законодательства о нотариате», в том числе для решения обнаружившихся к тому времени проблем в области исчисления и уплаты налогов нотариусами, но основные реформы для нотариата начались в 2004 году. Так, была уточнена компетенция Минюста России в сфере нотариата и соответствующие полномочия ФНП¹⁰⁷, а правоприменительные и контрольно-надзорные функции в сфере нотариата перешли в ведение Федеральной регистрационной службы при Минюсте России¹⁰⁸.

Далее была введена глава 25.3 НК РФ «Государственная пошлина» и изменены Основы о нотариате в отношении закрепления ставок нотариальных тарифов по всем нотариальным действиям и порядка их взимания¹⁰⁹. Теперь и для государственных, и для частных нотариусов, по нотариальным действиям, для которых предусматривалась обязательная

абзаца четвертого пункта 2 статьи 11 Налогового кодекса Российской Федерации». URL: <http://www.referent.ru/7/55729> (дата обращения: 09.09.2013)

¹⁰⁶ См.: Определение ВС РФ от 18 октября 2001 года по делу № 36-Г01-4 «Об оспаривании пп. «в» ч. 1 ст. 1 Закона Смоленской области «о налоге с продаж» от 29.12.1998 № 41-з». URL: lawmix.ru/vas/150556 (дата обращения: 09.09.2013)

¹⁰⁷ См.: Федеральный закон от 29 июня 2004 года № 58-ФЗ «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию государственного управления» // СЗ РФ. 2004. № 27. Ст. 2711.

¹⁰⁸ См.: Указ Президента РФ от 09 марта 2004 года № 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» // СЗ РФ. 2004. № 11. Ст. 945.

¹⁰⁹ См.: Федеральный закон от 2 ноября 2004 года № 127-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации» // СЗ РФ. 2004. № 45. Ст. 4377.

нотариальная форма, размер тарифа должен был соответствовать размеру государственной пошлины, в остальных случаях - размеру нотариального тарифа, установленного в Основах о нотариате. Упоминание о технической и правовой работе осталось только в ст. 23 Основ о нотариате в рамках одного из источников финансирования деятельности частных нотариусов. При этом размеры ставок государственных пошлин и нотариальных тарифов одинаковы. Данный порядок действует и в настоящее время, при этом размеры тарифов за одним исключением так ни разу не менялись.

С 1 января 2005 года вопросы материально-технического, финансового обеспечения, а также определение количества должностей в нотариальных округах на территории субъекта РФ государственных нотариусов были переданы региональным властям¹¹⁰. В итоге в ряде субъектов РФ были приняты акты нормативно-правового характера. Однако численность государственных нотариусов уже к концу 2004 года составила из общего числа нотариусов в 6800 человек, только 400, а прекращение федерального финансирования ухудшило сложившуюся ситуацию настолько, что к 2006 году их оставалось 169 человек, а к 2010 году всего лишь 48 на всю страну.

В апреле 2005 года на рассмотрение Госдумы было представлено девять альтернативных законопроектов о внесении изменений в Основы о нотариате, в том числе по вопросу наделения органов местного самоуправления правом совершать определенные нотариальные действия. Однако ни один из них не был реализован.

С первого января 2006 года в законодательном порядке от налогообложения НДС было освобождено как совершение частнопрактикующими нотариусами нотариальных действий, так и оказание услуг правового и технического характера¹¹¹. При этом, поскольку ВС РФ признал незаконным обложение данным налогом нотариальных действий до

¹¹⁰ См.: Федеральный закон РФ от 06 октября 1999 года № 184-ФЗ (ред. от 11.12.2004) «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации» // СЗ РФ. 1999, № 42. Ст. 5005.

¹¹¹ См.: Федеральный закон от 22 июля 2005 года № 119-ФЗ «О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» // СЗ РФ. 2005. № 30 (ч. II). Ст. 3130.

1 января 2006 года¹¹², то налоговые органы распространили его действие на услуги технического и правового характера на этот период¹¹³. А в середине 2006 года в НК РФ был, наконец, прояснен налоговый статус нотариуса, в том числе заменен двоякий термин «частный нотариус» на «нотариус, занимающийся частной практикой», который перестал приравниваться для целей налогообложения к индивидуальным предпринимателям, став отдельной категорией налогоплательщиков¹¹⁴. При этом, частнопрактикующие нотариусы были выведены из категории индивидуальных предпринимателей - плательщиков ЕСН. Для них и адвокатов были установлены более низкие ставки по данному налогу.

С отменой ЕСН в 2010 году нотариусы стали уплачивать страховые взносы в государственные внебюджетные фонды по отдельности¹¹⁵.

Постепенно набирает оборот оказание частнопрактикующими нотариусами услуг правового и технического характера. Поскольку федеральное законодательство не устанавливает конкретных размеров стоимости данных работ, как и не раскрывает их точного содержания, а вопросы нотариата находятся в совместном ведении РФ и субъектов РФ (п.п. «л» ч. 1 ст. 72 Конституции РФ), некоторые представительные органы субъектов РФ начинают самостоятельно регулировать данный вопрос, возложив на нотариальные палаты соответствующих субъектов обязанности рекомендательного характера. Так, например, Московской городской Думой 19 апреля 2006 года был принят Закон города Москвы «Об организации и деятельности нотариата в городе Москве»¹¹⁶, в соответствии с п.10 ст. 15 которого Московская городская нотариальная палата в рамках своих

¹¹² См.: Обзор законодательства и судебной практики за IV квартал 2005 года, утвержден Постановлением Президиума Верховного Суда РФ от 1 марта 2006 года. Вопрос № 53 // Официальный сайт Верховного Суда Российской Федерации. URL: http://www.vsrif.ru/print_page.php?id=4249 (дата обращения: 09.09.2013)

¹¹³ См., например: Письмо УФНС по г.Москве от 27 февраля 2007 года № 19-11/17662.

¹¹⁴ См.: Федеральный закон от 27 июля 2006 № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового Кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» // СЗ РФ. 2006. № 31 (1 ч.). Ст. 3436.

¹¹⁵ См.: Федеральный закон от 24 июля 2009 года № 212-ФЗ (ред. от 04.06.2014) «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» // СЗ РФ. 2009. № 30. Ст. 3738.

¹¹⁶ Вестник Мэра и Правительства Москвы. 2006. № 27.

полномочий стала ежегодно рекомендовать объем и стоимость правовой и технической работы нотариусов.

Неизменность предусмотренных законодательством тарифов нотариальных действий привела к тому, размер платы за технические и правовые услуги к 2010 году в несколько раз превысил суммы установленных тарифов. Поэтому в 2011 году КС РФ признал за данными услугами факультативный (вне рамок нотариальных действий как публичных обязанностей нотариуса) и добровольный характер¹¹⁷, а в результате вступления в силу «третьего антимонопольного пакета» в январе 2012 года, внесшего изменения в понятие «хозяйствующий субъект», положения Федерального закона от 26 июля 2006 года № 135-ФЗ «О защите конкуренции»¹¹⁸ были распространены ФАС РФ на согласованные действия нотариусов и нотариальных палат по установлению или поддержанию цен (тарифов)¹¹⁹, приведя к всплеску ряда судебных процессов.

В середине 2008 года в связи с оптимизацией структуры федеральных органов исполнительной власти и ликвидацией Федеральной регистрационной службы¹²⁰ полномочия по нормативно-правовому регулированию и осуществлению правоприменительных и контрольно-надзорных функций в сфере нотариата вернулись к Минюсту России¹²¹.

Продолжают разрабатываться проекты реформирования нотариального законодательства, как при участии ФНП, так и Минюста России¹²², но наступление возможно нового этапа в истории нотариата можно ознаменовать внесением 2 декабря 2013 года на рассмотрение в

¹¹⁷ См.: Определение КС РФ от 01 марта 2011 г. № 272-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Чераневой А.А. на нарушение ее конституционных прав абз. 3 ч. 1 ст.15 и ч. 1 ст. 23 Основ о нотариате» // Система «Гарант». URL: <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/58100673/>

¹¹⁸ СЗ РФ. 2006. № 31 (1 ч.). Ст.3434.

¹¹⁹ См.: Федеральный закон от 06 декабря 2011 г. № 401-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О защите конкуренции» // РГ. 2011. № 278.

¹²⁰ См.: Указ Президента РФ от 25 декабря 2008 года № 1847 «О Федеральной службе государственной регистрации, кадастра и картографии» // СЗ РФ. 2008. № 52 (ч. 1). Ст. 6366.

¹²¹ См.: Указ Президента РФ от 14 июля 2008 года № 107 «О внесении изменений в Указ Президента Российской Федерации от 13 октября 2004 г. N 1313 «Вопросы Министерства юстиции Российской Федерации», в Положение, утвержденное этим Указом, и о признании утратившими силу некоторых актов Президента Российской Федерации» // СЗ РФ. 2008. № 29 (ч. 1). Ст. 3473.

¹²² См., например: Российская газета [сайт]. URL: <http://www.rg.ru/2011/11/18/notariat-site-dok.html>; Федеральная нотариальная палата [сайт]. URL: <http://www.notariat.ru/law/> (дата обращения: 02 октября 2013 года)

Государственную Думу РФ проекта Федерального закона «О нотариате и нотариальной деятельности»¹²³.

Таким образом, в России на протяжении многовековой истории публично-правовой статус нотариусов неоднократно менялся. Так, можно выделить несколько этапов развития нотариата в зависимости от организационной основы и финансового обеспечения профессии нотариусов:

1) этап вольных писцов («площадных подьячих») XVI века, действовавших под надзором правительственных старост и находящихся на самообеспечении;

2) этап чиновников с государственным жалованием, начавшийся с конца XVI века, к середине XVII века снова перешедших на самофинансирование;

3) этап младших нотариусов, начавшийся с 60-х годов XIX века, для которого была характерна амбивалентная правовая природа государственных служащих без чинов и жалованья, но находящихся на самофинансировании, обладающих правом взимания платы за нотариальные действия по добровольному соглашению с обратившимися к ним лицами, а при не достижении такового - в соответствии с государственной таксой;

4) этап бюджетных государственных служащих в период существования СССР;

5) этап дуализма системы нотариата, начавшийся с 1993 года, с разделением нотариусов на государственных (бюджетных), взимающих установленные государством пошлины, и частнопрактикующих (небюджетных), взимающих нотариальные тарифы, в том числе на договорной основе. С 2004 года порядок взимания и размеры государственных пошлин и нотариальных тарифов были четко установлены в законодательстве для обеих категорий нотариусов.

б) этап перехода к свободным нотариусам латинского типа (с конца 2013 года).

¹²³ См.: Государственная Дума РФ: законопроект № 398234-6 «О нотариате и нотариальной деятельности» [сайт]. URL: <http://asozd2.duma.gov.ru/main.nsf/%28SpravkaNew%29?OpenAgent&RN=398234-6&02> (дата обращения: 02 октября 2013 года)

Исторический обзор развития и становления института нотариата показывает, что наряду с публичной значимостью признак самофинансирования наиболее характерен для российского нотариата, привнося в публично-правовое регулирование частно-правовой элемент и предопределяя тем самым необходимость осуществления особой формы правового регулирования в сфере небюджетного нотариата, в том числе налогово-правового, и контроля за деятельностью частнопрактикующих нотариусов со стороны государства.

Окончательный переход российского нотариата к свободному (латинскому) типу является вполне закономерным. Поскольку профессия нотариуса тесно связана с развитием и эскалацией гражданского оборота сделок, нотариус непосредственно в статусе государственного служащего адекватно осуществлял свою деятельность лишь в советский период в условиях административно-плановой экономики и отсутствия частной собственности.

Однако самообеспечение деятельности нотариуса не является эффективным при применении договорной системы установления нотариальных тарифов за составление актов и сделок, поскольку как элемент коммерческого, конкурентного характера, она не раз приводила к злоупотреблениям, произволу и вымогательству, став в конце XIX века предметом теоретических обсуждений с целью реформирования, а также показав свою несостоятельность в период с 1993 по 2004 годы. Хотя пришедшая ей на смену в 2004 году система четкого («замороженного») законодательного установления размеров нотариальных тарифов тоже не стала прогрессивной, породив потребность нотариусов в использовании дополнительных источников финансирования.

Кроме того, до 1917 года и в годы НЭПа в России использовалась двойная система оплаты нотариальных услуг (взимание нотариусом гербового сбора в государственную казну и вознаграждения за совершенные нотариальные действия). Также в XIX веке помимо гербового сбора нотариусами успешно выполнялись функции сборщиков иных налогов.

ГЛАВА 2. РОССИЙСКИЕ НОТАРИУСЫ КАК УЧАСТНИКИ НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЙ

2.1. Особенности участия нотариусов в налоговых правоотношениях в качестве налогоплательщиков

Для определения специфики налогово-правового статуса субъекта налогового права необходимо изучить особенности его участия в налоговых правоотношениях, как общественных (властных) отношениях, урегулированных законодательством о налогах и сборах по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в РФ, в том числе в процессе налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения (ст. 2 НК РФ).

Посредством воплощения предписаний налогово-правовых норм в жизнь субъект налогового права становится субъектом (участником) налогового правоотношения. Основными субъектами налогового права, наделенными налоговым законодательством статусом обязательных участников налоговых отношений и имеющими противоположные фискальные интересы, являются налогоплательщики (плательщики сборов), как частные субъекты, с одной стороны, и государство в лице налоговых органов, как публичных субъектов, - с другой. В соответствии со ст. 19 НК РФ налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых возложена обязанность уплачивать налоги и (или) сборы.

Налогоплательщик – это особый правовой статус лица, на которое в соответствии с законом возложена обязанность уплачивать налоги и (или) сборы. Обязательными элементами правового статуса налогоплательщика выступают общие, одинаковые для физических лиц и организаций права и

обязанности, зафиксированные нормами налогового права, а также ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах¹²⁴.

В процессе участия организации или физического лица в различных правоотношениях происходит практическая реализация правового статуса налогоплательщика. При наличии определенных юридических фактов, вступая в те или иные налоговые правоотношения, физические лица, организации становятся носителями конкретных субъективных прав и обязанностей, как элементов налогового правоотношения¹²⁵.

К физическим лицам Налоговый кодекс РФ относит российских граждан, иностранных граждан и лиц без гражданства. В отдельную подгруппу выделяются индивидуальные предприниматели, понятие которых специально раскрывается в пункте 2 статьи 11 НК РФ. Как уже говорилось в первой главе, с 1 января 2007 года¹²⁶ было устранено неоднозначное отношение налоговых органов к нотариальной деятельности как к предпринимательской, а частнопрактикующие нотариусы окончательно исключены из категории индивидуальных предпринимателей для целей налогообложения и отнесены к категории физических лиц, однако проведенный анализ их специальных налоговых прав и обязанностей, связанных с уплатой НДФЛ с доходов от профессионально осуществляемой нотариальной деятельности, подтвердил возможность существования у них специального налогово-правового статуса налогоплательщиков, отличного от общего статуса налогоплательщиков - физических лиц и специального статуса налогоплательщиков - предпринимателей.

Как справедливо отмечает профессор С.Г. Пепеляев выделение из общего круга налогоплательщиков отдельных категорий налогоплательщиков обусловлено, как правило, целями предоставления

¹²⁴ См.: Налоговое право России: учебник для вузов / отв. ред. д.ю.н., проф. Ю.А. Крохина. 2-е изд., перераб. М.: Норма, 2004. С. 233.

¹²⁵ См.: Белых В.С., Винницкий Д.В. Налоговое право России: краткий учебный курс. М.: Норма, 2004. С. 178.

¹²⁶ Федеральный закон РФ от 27 июля 2006 года № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» // СЗ РФ. 2006. № 31 (Ч. 1). Ст. 3436.

налоговых льгот, а также установления различных форм и методов налогообложения с учетом экономических оснований, учитывающих имущественное состояние налогоплательщика, перспективы его развития, особенности ведения бизнеса и др., ввиду различий в порядке учета этих налогоплательщиков, ведения ими учета результатов деятельности, расчета налоговых обязательств, составления и представления отчетности¹²⁷.

Поскольку в силу ст. 143 НК РФ частнопрактикующие нотариусы не являются плательщиками НДС, в том числе в отношении взимаемой ими платы за оказание услуг правового и технического характера при совершении нотариальных действий, они участвуют в налоговых отношениях в качестве самостоятельных налогоплательщиков, в первую очередь, в связи с уплатой и перечислением в соответствующий бюджет НДФЛ.

Налогообложение доходов частнопрактикующих нотариусов производится в порядке, предусмотренном главой 23 НК РФ, с учетом особенностей, указанных в ст. 227 НК РФ.

Для участия в данных правоотношениях частнопрактикующему нотариусу необходимо встать на налоговый учет, постановка на который осуществляется после получения им лицензии на право нотариальной деятельности и (или) назначения на должность налоговыми органами по месту его жительства, на основании сведений, в обязательном порядке сообщаемых органами юстиции, выдающими такие лицензии и наделяющими нотариусов полномочиями (п.6 ст. 83, п. 1 ст. 85 НК РФ).

Объектом налогообложения по НДФЛ для частнопрактикующего нотариуса является совокупный доход от осуществления им профессиональной деятельности, складывающийся из сумм нотариальных тарифов за совершение нотариальных действий, предусмотренных ст. 35 Основ о нотариате, и за оказание услуг правового и технического характера, а также других финансовых поступлений, не противоречащих российскому законодательству, за вычетом связанных с извлечением доходов расходов.

¹²⁷ См.: Налоговое право: учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Юристъ, 2003. С. 165-166.

Размеры нотариальных тарифов за совершение нотариальных действий четко установлены законодательством, в отличие от размеров дополнительно оказываемых услуг правового и технического характера. Тем не менее, все совершенные нотариусом нотариальные действия с указанием всех денежных сумм, полученных от физических и юридических лиц, впоследствии определяющих его совокупный доход, подлежат регистрации в реестрах нотариальных действий, как документах строгой отчетности, ведущихся нотариусом по форме, установленной Минюстом России¹²⁸.

Налоговая ставка в целях исчисления и уплаты НДФЛ в отношении доходов частнопрактикующего нотариуса, аналогична ставке, установленной для физических лиц и составляет 13 процентов (п.1 ст. 224 НК РФ).

Налоговая база определяется в соответствии со ст. 210 НК РФ как денежное выражение совокупных доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму предоставляемых законодательством налоговых вычетов и подлежит самостоятельному исчислению частнопрактикующим нотариусом по итогам каждого календарного года на основе данных учета доходов и расходов и хозяйственных операций в порядке, определяемом Минфином России (п. 2 ст. 54 НК РФ).

При этом частнопрактикующими нотариусами для указанных выше целей в соответствии с п. 2 ст. 54 НК РФ используется Порядок учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей, утвержденный совместным приказом Минфина России и МНС России от 13 августа 2002 года № 86н/БГ-3-04/430¹²⁹ (далее – Порядок учета доходов и расходов), поскольку до 1 января 2007 года они приравнивались к предпринимателям для целей налогообложения. Несмотря на признание специфики нотариальной деятельности, выраженной в её публично-правовой природе, не имеющей ничего общего с предпринимательской деятельностью, необходимость использования

¹²⁸ См.: Приказ Минюста России от 10 апреля 2002 года № 99 (ред. от 04.07.2014) «Об утверждении Форм реестров для регистрации нотариальных действий, нотариальных свидетельств и удостоверительных надписей на сделках и свидетельствуемых документах» (зарегистрирован в Минюсте России 18 апреля 2002 года № 3385) // РГ. 2002. № 74.

¹²⁹ БНА. 2002. № 40.

нотариусом указанного порядка для учета доходов и расходов от своей деятельности не раз подтверждалась и многочисленными разъяснениями налоговых органов¹³⁰.

В соответствии с п. 2 Порядка учета доходов и расходов на нотариусов возлагается обязанность по соблюдению полноты, непрерывности и достоверности учета всех полученных им доходов, произведенных расходов и хозяйственных операций при осуществлении своей деятельности.

Во исполнение указанного требования нотариусами используется книга учета доходов, расходов и хозяйственных операций (далее – книга учета), как основной учетный документ, в которой в соответствующих разделах на основании первичных учетных документов по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации¹³¹, а при отсутствии таковой, с обязательными реквизитами, указанными в п.9 Порядка учета доходов и расходов, фиксируются все произведенные ими операции в момент их совершения позиционным способом, а также отражается имущественное положение нотариуса и результаты его деятельности за календарный год. Доходы записываются кассовым методом (после фактического их получения), а произведенные расходы с использованием либо кассового метода, либо метода начисления.

Порядком учета доходов и расходов предусматривается только примерная форма книги учета, включающая в себя шесть разделов: учета доходов и расходов; расчета амортизации основных средств; расчета для продолжения начисления амортизации по малоценным и быстроизнашивающимся предметам; расчета амортизации нематериальных

¹³⁰ См., например: Письмо Управления МНС России по г.Москве от 17 апреля 2002 года № 27-08н/17518 «О форме книги учета доходов и расходов для частных нотариусов»; Письмо Управления ФНС России по г. Москве от 3 августа 2005 года № 28-08/55595 о налогообложении дохода частных нотариусов; Письмо Управления ФНС России по г. Москве от 1 февраля 2010 г. № 20-14/2/009255@; Письмо ФНС от 20 ноября 2012 года № ЕД-4-3/19532@.

¹³¹ См.: Постановления Госкомстата России от 30 октября 1997 года № 71а (ред. от 21.01.2003) «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве», от 21 января 2003 года № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств» и от 05 января 2004 года № 1 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты».

активов; расчета начисленных (выплаченных) в виде оплаты труда доходов и удержанных с них налогов; определения налоговой базы по НДФЛ.

Первый раздел состоит из семи таблиц аналитического характера, связанных с учетом товарно-материальных ценностей и их реализации, в том числе имущества, полученного безвозмездно: приобретенного и израсходованного сырья, вспомогательного сырья и материалов, выработанных и израсходованных полуфабрикатов, иных материальных расходов и их распределения по видам деятельности, количественно-суммового учета израсходованных материальных ресурсов на выпущенную готовую продукцию, а также доходов и расходов по видам товаров, работ и услуг. Указанные таблицы позволяют отражать данные показатели по операциям, подлежащим и не подлежащим налогообложению по НДС. В данном разделе налоговые вычеты не учитываются, а в доходы включаются все поступления от оказания услуг, выполнения работ и реализации товаров.

Три следующих раздела представлены для расчета амортизации по основным средствам с момента начала их использования позиционным способом по каждому объекту отдельно, по нематериальным активам линейным способом в течение срока их полезного использования, а также продолжения амортизации по малоценным и быстроизнашивающимся предметам процентным способом.

Пятый раздел используется при наличии нанятых работников, по которым указываются начисленные и выплаченные им суммы доходов и удержанных налогов.

В последнем разделе записываются итоги деятельности для определения налоговой базы по НДФЛ и заполнения налоговой декларации, а также заполняются два регистра для расшифровки прочих расходов календарного года, и отражения расходов будущих периодов, если деятельность носит сезонный характер или затраты осуществлены в отчетном году, но связаны с получением доходов в следующих.

Однако, при наличии определенной специфики в деятельности, по согласованию с налоговым органом допускается разработка другой её

формы, с включением в неё иных показателей, отражающих данную специфику. Но учет в книге товарно-материальных ценностей и их реализации в любом случае должен совершаться только в количественном и стоимостном выражении по каждому виду товаров, работ и услуг.

Как физические лица нотариусы вправе получать по НДС/Л налоговые привилегии (скидки), которые учитываются при определении налогооблагаемой базы, в виде стандартных, социальных вычетов и имущественных налоговых вычетов в соответствии со ст. 218, 219 и 220 НК РФ, а профессиональные вычеты, предусмотренные ст. 221 НК РФ, - как лица, занимающиеся частной практикой, наряду с адвокатами и индивидуальными предпринимателями.

Наибольший интерес представляет собой расчет частнопрактикующими нотариусами профессиональных налоговых вычетов, состав которых определяется ими самостоятельно в каждом конкретном случае в соответствии с перечнем затрат, указанным в главе 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций», устанавливающей общие условия признания доходов и расходов для юридических лиц, а также с учетом положений разработанного в связи с введением в действие данной главы Порядка учета доходов и расходов для индивидуальных предпринимателей.

Право получения профессиональных вычетов в сумме профессиональных расходов возникает у частнопрактикующего нотариуса на основании ст. 221 НК РФ при одновременном наличии трех взаимосвязанных условий: фактическом осуществлении нотариусом данных расходов, документальном их подтверждении, а также непосредственной их связью с извлечением доходов. Отсутствие одного из требуемых условий влечет отказ налоговых органов во включении в состав расходов потраченных сумм.

Профессор Г.А. Волкова, анализируя положения главы 25 НК РФ, дополнительно и вполне обоснованно выделяет четвертое правило уменьшения дохода - в сумме любых расходов, которые были произведены для осуществления деятельности, направленной на его получение, кроме

перечня затрат, которые в силу прямого указания в ст. 270 НК РФ не могут уменьшить этот доход¹³².

Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. В соответствии с п. 1 ст. 252 НК РФ они должны быть обоснованными, то есть экономически оправданными, выраженными в денежной форме, и подтверждаться документально. Открытый характер конкретных затрат налогоплательщика, по мнению КС РФ, выраженному в определении от 4 июня 2007 года, оправдывается многообразием содержания и форм экономической (финансово-хозяйственной) деятельности и видов возможных расходов, поскольку детальное и исчерпывающее нормативное закрепление приводило бы к ограничению прав налогоплательщика¹³³.

Для целей налогообложения прибыли организаций законодатель классифицирует расходы в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации на связанные с производством и (или) реализацией и внереализационные.

В соответствии со ст. 253 НК РФ к расходам, связанным с производством и реализацией относятся: расходы, связанные с изготовлением (производством), хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг, приобретением и (или) реализацией товаров (работ, услуг, имущественных прав), расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии, расходы на освоение природных ресурсов, расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки; расходы на обязательное и добровольное страхование и прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

¹³² См.: Волкова Г.А. Правовой статус нотариусов, занимающихся частной практикой, и налогообложение их доходов (часть 1) // Нотариальный вестник. 2010. № 4. С.18.

¹³³ Определение КС РФ от 04 июня 2007 года № 320-О-П «По запросу группы депутатов Государственной Думы о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2005. № 3.

Классификация расходов, связанных с производством и (или) реализацией указана в п.2 ст. 253 НК РФ, та же классификация расходов приведена и в п. 16 Порядка учета доходов и расходов, как непосредственно связанных с извлечением доходов от предпринимательской деятельности.

Так, указанные расходы подразделяются на:

1) материальные расходы (на приобретение сырья и (или) материалов, являющихся необходимым компонентом при оказании услуг (пункт 1 ст. 254 НК РФ, пункт 17 Порядка учета доходов и расходов));

2) расходы на оплату труда (любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, иные расходы, связанные с содержанием этих работников (ста. 255 НК РФ, п. 23 Порядка учета доходов и расходов));

3) суммы начисленной амортизации (на имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся в собственности налогоплательщика и используются им для извлечения дохода, со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 10 000 рублей (пункт 30 Порядка учета доходов и расходов));

4) прочие расходы, произведенные для осуществления направленной на получение доходов деятельности и подтвержденные документально.

В числе прочих расходов, так или иначе сопряженных с осуществлением нотариальной деятельности, в соответствии со ст. 264 НК РФ и п. 47 Порядка учета доходов и расходов можно привести следующие затраты:

– суммы налогов и сборов (подп. 1. п. 1 ст. 264 НК РФ, подп.1 п. 47 Порядка учета доходов и расходов), а также страховых взносов в государственные внебюджетные фонды (подп. 1. п. 1 ст. 264 НК РФ);

– арендные платежи за арендуемое имущество (подп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ, подп.8 п. 47 Порядка учета доходов и расходов), расходы на услуги

по охране имущества, обслуживанию охранно-пожарной сигнализации (подп. 6. п. 1 ст. 264 НК РФ, подп.4 п. 47 Порядка учета доходов и расходов), в том числе услуг, оказываемых вневедомственной охраной при ОВД РФ (подп. 6. п. 1 ст. 264 НК РФ);

– расходы по набору работников, включая расходы на услуги специализированных организаций по подбору персонала (подп. 8. п. 1 ст. 264 НК РФ; подп.6 пункта 47 Порядка учета доходов и расходов), расходы на обеспечение нормальных условий труда и мер по технике безопасности, предусмотренных законодательством РФ (подп. 7. п. 1 ст. 264 НК РФ; пп.5 п. 47 Порядка учета доходов и расходов), а также на обучение по дополнительным профессиональным образовательным программам, профессиональную подготовку и переподготовку работников (подп. 23 п. 1 ст. 264 НК РФ);

– расходы на содержание служебного транспорта, в том числе на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей (подп. 11 п. 1 ст. 264 НК РФ);

– расходы на юридические и информационные услуги (подп. 14 п. 1 ст. 264 НК РФ), в частности, на приобретение специальной литературы, периодических изданий по вопросам, связанным с профессиональной деятельностью, и необходимых для ее осуществления, приобретение информационных систем (например, «Консультант», «Гарант») (подп.10 п. 47 Порядка учета доходов и расходов), прав на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем (подп. 26 п. 1 ст. 264 НК РФ, подп.15 п.47 Порядка учета доходов и расходов), на услуги по ведению бухгалтерского учета, оказываемые сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями (подп. 36 п. 1 ст. 264 НК РФ), а также расходы на консультационные и иные аналогичные услуги (подп. 15 п. 1 ст. 264 НК РФ), кроме затрат по уплате услуг уполномоченного представителя индивидуального предпринимателя и услуг, связанных с выполнением возложенных законодательством РФ на индивидуального предпринимателя обязанностей (подп.11 п.47 Порядка учета доходов и расходов);

– расходы на ремонт основных средств (ст. 260 НК РФ, подп.18 п. 47 Порядка учета доходов и расходов), на канцелярские товары (подп. 24 п. 1 ст. 264 НК РФ, подп.13 п. 47 Порядка учета доходов и расходов), а также на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги (подп. 25 п. 1 ст. 264 НК РФ, подп.14 п. 47 Порядка учета доходов и расходов);

– другие расходы, связанные с производством и (или) реализацией (осуществлением предпринимательской деятельности) (подп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ, подп.19 п. 47 Порядка учета доходов и расходов).

Если затраты в равной степени могут быть отнесены одновременно к нескольким группам расходов, частнопрактикующий нотариус вправе самостоятельно определить, к какой именно группе он их отнесет.

Как видно из приведенного выше перечня прочих расходов, Порядок учета доходов и расходов, как правоприменительный акт, только отчасти отражает положения федерального законодательства и конкретизирует некоторые из них, не всегда в пользу налогоплательщика. Несколько принципиальных для нотариуса видов расходов указаны только в НК РФ.

Также обращает на себя внимание то, что указанная выше классификация профессиональных расходов не только имеет прямое отношение к экономическим субъектам, занимающимся предпринимательской деятельностью, но и оправдано характером их деятельности, направленной на получение прибыли или извлечение дохода, поскольку в большинстве случаев необходимость осуществления данных расходов нераздельно связана с производственным циклом. В свою очередь нотариальная деятельность имеет иной, не предпринимательский характер, и ее целью является не извлечение дохода, а выполнение возложенных государством публично-правовых задач.

Говоря о доходе от нотариальной деятельности, Т.Г. Калиниченко справедливо указывает на необоснованность рассмотрения денежных средств в виде взимания нотариального тарифа за совершение нотариальных действий в качестве выгоды, поскольку нотариус не извлекает её, будучи физическим лицом, осуществляющим постоянную уполномоченную

государством публичную деятельность¹³⁴. Правильным же, по мнению Г.Г. Черемных, является придание этим средствам статуса средств обеспечения нотариальной деятельности, имущественных интересов граждан и юридических лиц, обратившихся к нотариусу¹³⁵. С данным тезисом нельзя не согласиться.

В обоснование вышесказанного можно привести позиции высших судебных инстанций по данному вопросу. Так, КС РФ в определении от 4 июня 2007 года отдельно указывает на необходимость наличия связи расходов с получением прибыли, как основного условия для признания затрат экономически оправданными или обоснованными согласно абз. 4 п. 1 ст. 252 НК РФ. Поэтому глава 25 НК РФ, регулируя вопросы налогообложения прибыли организаций, устанавливает «определенную соотносимость доходов и расходов и связь последних с деятельностью организации по извлечению прибыли»¹³⁶.

Схожей позиции придерживается и Пленум ВАС РФ, отмечая, что обоснованность учитываемых расходов должна оцениваться «с учетом оценки обстоятельств, свидетельствующих о намерениях налогоплательщика получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности»¹³⁷.

Еще в Определении от 18 июня 2004 года ВС РФ указывал, что «частнопрактикующий нотариус уплачивает НДФЛ как физическое лицо, не занимающееся предпринимательской деятельностью, и ведет учет по упрощенной форме»¹³⁸. Также ВС РФ были выражены сомнения в возможности отнесения нотариальных действий к работе или услуге в том

¹³⁴ Калининченко Т.Г. Публично-правовая нотариальная деятельность // Нотариальный вестник. 2006. № 8. URL: http://old.notariat.ru/press_779_23.aspx.htm (дата обращения: 20.12.2013)

¹³⁵ См.: Черемных Г.Г. Параллельные нотариальные конторы — вне закона // Российская юстиция. 1997. № 9.

¹³⁶ См.: Определение КС РФ от 4 июня 2007 года № 320-О-П «Об отказе в принятии к рассмотрению запроса группы депутатов Государственной Думы о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2005. № 3.

¹³⁷ Постановление ВАС РФ от 12 октября 2006 года № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2006. № 12.

¹³⁸ Электронная библиотека: sudbiblioteka.ru. URL http://sudbiblioteka.ru/vs/text_big2/verhsud_big_30443.htm (дата обращения: 23.12.2013)

значении, в каком указанные понятия содержатся в подп. 4 и 5 ст. 38 НК РФ для целей налогообложения. Так, «работой» признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации или физических лиц, а «услугой» признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности. Под реализацией работ, услуг, понимается передача права собственности на результаты выполненных работ одним лицом для другого лица на возмездной основе, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в некоторых случаях, и на безвозмездной основе (п. 1 ст. 39 НК РФ). Результатом же нотариальных действий являются юридические последствия, которые возникают после совершения нотариального действия в силу оформленного нотариального акта. А в силу п. 7 ст. 3 НК РФ все неустранимые сомнения, а также противоречия и неясности в законодательных актах о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщиков¹³⁹.

Двойко можно оценивать и разъяснения ВС РФ в решении от 17 мая 2012 года¹⁴⁰, что ссылка на то, что нормы НК обязывают частнопрактикующих нотариусов вести учет своих доходов (расходов) и исчислять налоговую базу в порядке, определяемом Минфином России, не может служить основанием для признания оспариваемого предписания соответствующим нормативным правовым актам с большей юридической силой. Удовлетворение же заявленных требований никак не умаляет компетенцию Минфина России, указанную в п. 2 ст. 54 НК РФ, на установление порядка учета доходов и расходов для частнопрактикующих нотариусов. Между тем при вступлении в силу изменений федерального

¹³⁹ См.: Обзор законодательства и судебной практики ВС РФ за четвертый квартал 2005 года, утвержден постановлением Президиума ВС РФ от 1 марта 2006 г. Вопрос № 53 // Официальный сайт Верховного Суда Российской Федерации. URL: http://www.vsr.ru/vscourt_detale.php?id=4249 (дата обращения: 23.12.2013)

¹⁴⁰ См.: Решение ВС РФ от 17 мая 2012 года № АКПИ12-557 «О признании частично недействующей сноски к пункту 1 Порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей, утвержденного Приказом Минфина России N 86н и МНС России N БГ-3-04/430 от 13 августа 2002 года» // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2012. № 12.

законодательства нормативные правовые акты федеральных органов исполнительной власти подлежат приведению в соответствие с ними.

О недопустимости использования нотариусом порядка определения расходов для целей налогообложения, установленного главой 25 НК РФ и необходимости разработки собственной учетной политики для нотариуса неоднократно указывали и специалисты в области нотариата¹⁴¹.

Ситуация осложняется наличием многочисленных споров нотариусов с налоговыми органами, в том числе в судебном порядке, по вопросу включения тех или иных расходов в состав налогооблагаемой базы для исчисления НДФЛ, в свете подчас противоречивых позиций, приводимых в разъяснениях территориальных налоговых органов и судов.

Исходя из специфики осуществления нотариальной деятельности по сути не имеющей предпринимательской направленности и ориентированной на выполнение возложенных государством публично-правовых задач, в числе обязательных профессиональных налоговых вычетов специалистами по нотариату отмечаются такие необходимые затраты, как: членские взносы, платежи по страхованию нотариальной деятельности, платежи по повышению профессиональной подготовки, суммы невзысканных с льготников тарифов, а также оплата труда лица, замещающего нотариуса¹⁴².

Проект Федерального закона «О нотариате и нотариальной деятельности», внесенный 2 декабря 2013 года на рассмотрение в Государственную Думу РФ в п. 1 ст. 23 также отдельно перечисляет расходы нотариуса, связанные с осуществлением нотариальной деятельности, определяя их значимость: «в том числе расходы по страхованию своей профессиональной ответственности, по уплате членских и иных взносов в

¹⁴¹ См., например: Волкова Г.А. Правовой статус нотариусов, занимающихся частной практикой, и налогообложение их доходов (часть 1) // Нотариальный вестник. 2010. № 4. С.21; Фрик О.В. О некоторых вопросах налогообложения нотариусов, занимающийся частной практикой // Нотариальный вестник. 2009. № 5. С.59; Усович Л.В. Амортизационные отчисления: больше вопросов, чем ответов // эж-ЮРИСТ. 2008. № 47. С. 10; Богомазова Г.Г. Формирование налогооблагаемой базы частнопрактикующих нотариусов с 1 января 2007 года // Нотариальный вестник. 2007. №7. С.61; Миллер Н.Н. Налогообложение нотариусов, занимающихся частной практикой // Бюллетень нотариальной практики. 2004. № 5. С. 35.

¹⁴² См., например: Волкова Г.А. Указ. соч. С. 23; Гончаров А.И., Щербинин А.А. Особенности налогообложения нотариальной деятельности // Налоги и финансовое право. 2009. № 3. С.135; Богомазова Г.Г. Указ. соч. С.62; Миллер Н.Н. Налогообложение нотариусов, занимающихся частной практикой. // Бюллетень нотариальной практики. 2004. № 5. С. 29.

нотариальную палату субъекта Российской Федерации, по повышению своего профессионального уровня, по содержанию нотариальной конторы, по оплате труда сотрудников нотариуса, занятых в осуществлении нотариальной деятельности, и иных работников нотариуса»¹⁴³.

Обратившись к настольной книге нотариуса, можно отметить следующие основные направления расходования средств нотариуса: уплата обязательных членских взносов нотариальной палаты, страхование нотариальной деятельности, повышение квалификации нотариуса и персонала конторы, приобретение юридической литературы и подписка на неё, обеспечение сохранности документов нотариальной конторы и безопасности деятельности нотариуса, оплата работы по обработке и безопасности нотариального архива, оплата труда персонала нотариальной конторы, уплата налогов и обязательных платежей в государственные внебюджетные фонды, содержание нотариальной конторы¹⁴⁴.

К последнему пункту расходов можно отнести, в том числе затраты на приобретение, аренду помещения под офис, ремонт, покупку мебели, оргтехники, канцелярских принадлежностей, установку и использование средств связи, оборудования для обеспечения нормальных условий труда и мер по технике безопасности, специальных лицензированных компьютерных программ, защищенных бланков строгой отчетности.

Страхование нотариальной деятельности, уплата членских взносов, обеспечение сохранности документов нотариальной конторы и архива¹⁴⁵, повышение квалификации нотариуса, являются непосредственными обязанностями нотариуса в соответствии с Основами о нотариате (статьи 1, 5, 16, 17, 24, 25, 27, 30 и др.), без выполнения которых он не вправе заниматься нотариальной деятельностью.

¹⁴³ См.: Государственная Дума РФ: законопроект № 398234-6 «О нотариате и нотариальной деятельности» [сайт]. URL: <http://asozd2.duma.gov.ru/main.nsf/%28SpravkaNew%29?OpenAgent&RN=398234-6&02> (дата обращения: 05.09.2013)

¹⁴⁴ См.: Гонгало Б.М., Зайцева Т.И. и др. Настольная книга нотариуса в 2 томах. 2-е изд., исп. и доп. М.: Волтерс Клувер. 2004. Т.1. С.35.

¹⁴⁵ Обязанность по сохранению документов архива нотариальной конторы также вытекает из ст. 17 Федерального закона РФ от 22 октября 2004 года № 125-ФЗ (ред. от 11.02.2013) «Об архивном деле в Российской Федерации» // СЗ РФ. 2004. № 43. Ст. 4169.

Дополнительно можно выделить предусмотренную ст. 22 Основ о нотариате обязанность нотариуса предоставлять льготы по уплате государственной пошлины определенным категориям физических и юридических лиц в соответствии со ст.ст. 333.35 и 333.38 НК РФ. Данной обязанности корреспондирует необходимость включения в указанный выше перечень расходов нотариуса затраты, понесенные нотариусом при совершении нотариальных действий в льготном порядке.

К настоящему времени сложилась определенная практика в отношении профессиональных затрат частнопрактикующего нотариуса.

Так, в бесспорном порядке подлежат включению в состав профессиональных расходов суммы обязательных членских взносов, перечисленных на общие нужды нотариальной палаты, в размерах, установленных общим собранием членов нотариальной палаты (например, постановление КС РФ от 19 марта 1998 года № 15-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений статей 2, 12, 17, 24 и 3 4 Основ законодательства РФ о нотариате»¹⁴⁶, решения районных судов Октябрьского районного суда г.Красноярска от 03 декабря 1997 года по жалобе нотариуса Шабуниной В.Г.¹⁴⁷, и также положительными разъяснениями в письмах УМНС России по г.Москве от 4 апреля 2002 года № 27-08н/15526 и от 1 августа 2003 года № 28-11/42595, а также в письмах УФНС России по г.Москве от 3 июня 2009 года № 20-15/2/056701@ и от 10 июня 2009 г. N 20-14/2/059400@¹⁴⁸).

Исключением являются ежемесячно перечисляемые частными нотариусами в нотариальную палату целевые взносы на заработную плату, а также взносы в фонд квотирования, поскольку они представляют собой добровольные членские взносы в качестве компенсации затрат нотариальной палаты, связанных с выплатой вознаграждения работникам, перечислением в бюджет удержанных с этих вознаграждений сумм налогов, а также

¹⁴⁶ Вестник Конституционного Суда РФ. 1998. № 5.

¹⁴⁷ См.: Миллер Н.Н. Указ. соч. С.30.

¹⁴⁸ Региональное законодательство субъектов РФ. URL: <http://www.pravoregiona77.ru/> (дата обращения: 20.12.2012)

отчислениями обязательной платы за каждого гражданина, не трудоустроенного в рамках квот, установленных для нотариальной палаты, и поэтому не учитываются согласно п. 15 ст.270 НК РФ (письма УФНС России по г.Москве от 15 октября 2004 года № 28-11/66730 и от 10 июня 2009 года № 20-14/2/059400@¹⁴⁹).

Обязательные платежи, связанные со страхованием нотариальной деятельности независимо от страховой суммы и суммы страховой премии также в обязательном порядке подлежат включению в профессиональные расходы (например, решение Ново-Савинского районного суда г.Казани от 14 ноября 1997 года по жалобе нотариуса А.А. Костеевой, решение Куйбышевского районного суда города Омска от 14 марта 2007 года, определение Омского областного суда от 23 мая 2007 года¹⁵⁰, Определение ВС РФ от 23 июля 2008 года № 50-В08-1¹⁵¹ и далее положительные разъяснения ФНС РФ, например, в письме УФНС по г. Москве от 20 января 2009 г. N 18-12/2/003350@¹⁵²).

В профессиональные расходы включаются и затраты на повышение профессионального уровня нотариуса, но при наличии предварительного согласования с нотариальной палатой, в противном случае могут быть учтены только в составе социальных вычетов на образовательные нужды (письмо ФНС России от 12 декабря 2012 года № ЕД-4-3/21174@¹⁵³). Также подлежат учету затраты на оплату информационных услуг, в частности, приобретение специальной литературы, периодических изданий по вопросам, связанным с профессиональной деятельностью, при наличии подтверждающих документов об их использовании (письмо УФНС по г. Москве от 3 августа 2005 г. № 28-08/55595 о налогообложении дохода

¹⁴⁹ Региональное законодательство субъектов РФ. URL: <http://www.pravoregiona77.ru/> (дата обращения: 20.12.2012)

¹⁵⁰ См.: Миллер Н.Н. Указ. соч. С.30.

¹⁵¹ См.: Судебная практика по вопросам нотариальной деятельности [2004-2009]: сборник / сост. Юшкова Е.Ю. 3-е изд. М.: Инфотропик Медиа, 2011. С. 216.

¹⁵² Региональное законодательство субъектов РФ. URL: <http://www.pravoregiona77.ru/> (дата обращения: 20.12.2012)

¹⁵³ Правовая база «КонсультантПлюс». URL:

<http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=QUEST;n=123039> (дата обращения: 22.12.2012)

частных нотариусов¹⁵⁴). По мнению Каменского районного суда Воронежской области от 09 сентября 1997 года по жалобе нотариуса Иващенко М.А., также должны учитываться компенсации за использование личного автомобиля в служебных целях для совершения поездок на семинары и консультации в нотариальную палату, в сельские администрации для проверок и оказания юридической помощи специалистам по нормативам, установленным Правительством РФ¹⁵⁵.

При этом, позиции ученых по данному вопросу расходятся. Так, Н.Н. Миллер, считает, что расходы по оплате проезда к месту проведения обучения и обратно, стоимость проживания в гостинице и другие необходимые расходы должны учитываться в полном объеме, поскольку связаны с непосредственным исполнением возложенных статьями 25 и 30 Основ о нотариате обязанностей¹⁵⁶. Т.Ю. Левадная в свою очередь полагает, что прохождение частнопрактикующими нотариусами каких-либо курсов, семинаров, встреч или иных мероприятий, организуемых без согласования с ФНП в рамках повышения квалификации за рубежом, не должно подлежать учету, так как является не законной обязанностью, а их добровольным действием¹⁵⁷.

На наш взгляд, поскольку любое повышение квалификации нотариуса влияет на качество и способствует эффективности осуществления им своей профессиональной деятельности в рамках возложенных на него государством публично-правовых функций, данные расходы должны полностью учитываться в составе профессиональных затрат.

Как правило, профессиональными признаются и расходы на оплату услуг по обеспечению сохранности документов нотариальной конторы и безопасности деятельности нотариуса в соответствии с подп. 6 п.1 ст. 264 НК РФ, в качестве прочих расходов, связанных с услугами охранной

¹⁵⁴ Региональное законодательство субъектов РФ. URL: <http://www.pravoregiona77.ru/> (дата обращения: 20.12. 2012)

¹⁵⁵ См.: Миллер Н.Н. Указ. соч. С. 30.

¹⁵⁶ См.: Там же. С. 30.

¹⁵⁷ См.: Левадная Т.Ю. Учет расходов, связанных с повышением профессиональной квалификации частнопрактикующих нотариусов // Налоговый вестник. 2005. №10. URL: <http://www.lawmix.ru/bux/96992> (дата обращения: 20.12. 2012)

деятельности (например, решение мирового судьи судебного участка № 89 Центрального района г.Красноярска от 10 мая 2006 года, решение Труновского районного суда Ставропольского края от 24 октября 2006 года)¹⁵⁸, несмотря на активные попытки налоговых органов отнести их к средствам целевого финансирования подразделений вневедомственной охраны при органах внутренних дел в качестве платы за услуги по охранной деятельности.

Должны учитываться в числе профессиональных и расходы на оплату труда персонала нотариальной конторы, в том числе лиц, замещающих нотариуса в его отсутствие (например, решение Балтийского районного суда г.Калининграда от 15 мая 2003 года по заявлению нотариуса Виноградовой Л.С.¹⁵⁹, решение Куйбышевского районного суда города Омска от 14 марта 2007 года, определение Омского областного суда от 23 мая 2007 года¹⁶⁰, определение Верховного суда РФ от 23 июля 2008 года № 50-В08-1¹⁶¹). Однако, имеют место и иные точки зрения. Так, например, по мнению Г.Г. Богомазовой, отношения между нотариусом и лицом, его замещающим, не обязательно должны носить трудовой характер, тогда такое лицо обязано самостоятельно встать на налоговый учет и уплачивать НДФЛ¹⁶².

Признаются профессиональными расходами все налоги и сборы, начисляемые в соответствии с законодательством о налогах и сборах, по которым нотариус является налогоплательщиком, в качестве прочих расходов (подп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ), за исключением перечисленных в ст. 270 НК РФ, которые не учитываются в целях налогообложения (письмо УФНС России по г. Москве от 17 апреля 2009 года N 20-14/2/037467@¹⁶³). А также уплаченные суммы страховых взносов на обязательное пенсионное

¹⁵⁸ См.: Судебная практика по вопросам нотариальной деятельности [2004-2009] сборник / сост. Юшкова Е.Ю. 3-е изд. М.: Инфотропик Медиа, 2011. С. 125-131, 226-228.

¹⁵⁹ См.: Миллер Н.Н. Указ. соч. С. 30.

¹⁶⁰ См.: Усович Л.В. Амортизационные отчисления: больше вопросов, чем ответов // эж-ЮРИСТ. 2008. № 47. С. 10.

¹⁶¹ См.: Судебная практика по вопросам нотариальной деятельности [2004-2009]: сборник / сост. Юшкова Е.Ю. 3-е изд. М.: Инфотропик Медиа, 2011. С. 216.

¹⁶² См.: Богомазова Г.Г. Указ. соч. С.62.

¹⁶³ Региональное законодательство субъектов РФ. URL: <http://www.pravoregiona77.ru/> (дата обращения: 20.12.2012)

страхование в виде фиксированного платежа (письмо ФНС России от 23 июля 2008 г. № 3-5-04/305@ «Об отдельных вопросах налогообложения»¹⁶⁴).

Учитываются и такие прочие затраты, связанные с осуществлением нотариальной деятельности и содержанием нотариальной конторы, как:

– суммы арендных платежей за арендуемое помещение, используемое для целей осуществления нотариальной деятельности при условии их документального подтверждения (заключенный договор аренды, график арендных платежей, документы, подтверждающие оплату арендных платежей, акт приемки-передачи арендованного имущества) (письма Минфина России от 31 января 2008 г. № 04-2-02/0427 и 1 февраля 2011 года № 03-04-05/3-45, а также ФНС России от 31 января 2008 г. № 04-2-02/0427 и от 20 ноября 2012 г. № ЕД-4-3/19532@¹⁶⁵);

– затраты на ремонт амортизируемых основных средств, в том числе арендуемого помещения, если договором (соглашением) между арендатором и арендодателем возмещение указанных расходов арендодателем не предусмотрено на основании п. 2 ст. 260 НК РФ и подп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ) (письма Минфина России от 31 января 2008 г. № 04-2-02/0427 и УФНС России по г. Москве от 1 февраля 2010 г. № 20-14/2/009255@¹⁶⁶);

– расходы на приобретение хозяйственных товаров и бытовой химии для уборки помещения, используемого под нотариальную контору, как материальных затрат на приобретение материалов, используемых на производственные и хозяйственные нужды (в частности, на содержание, эксплуатацию основных средств и иные подобные цели) в соответствии с подп. 2 п. 1 ст. 254 НК РФ (письмо УФНС России по г. Москве от 1 февраля 2010 г. № 20-14/2/009255@¹⁶⁷);

– затраты по оплате услуг сети Интернет для получения информационно-консультационных услуг в качестве оплаты услуг связи при наличии документов, подтверждающих необходимость его использования и

¹⁶⁴ Региональное законодательство субъектов РФ. URL: <http://www.pravoregiona77.ru/> (дата обращения: 20.12.2012)

¹⁶⁵ Там же.

¹⁶⁶ Там же.

¹⁶⁷ Там же.

произведенные расходы (статистика работы на сайте «Наследство без границ» от провайдера), в числе расходы на почтовые услуги, на оплату электронной почты, а также информационных систем (СВИФТ, Интернет и иные аналогичные системы), связанных с осуществлением деятельности налогоплательщика-нотариуса согласно подп. 25 п. 1 ст. 264 НК РФ (письмо УФНС России по г. Москве от 8 сентября 2005 г. № 28-08/63690¹⁶⁸);

– расходы на объявления (вывески) с указанием местонахождения и режима работы нотариальной конторы, фактически произведенных и документально подтвержденных (письмо УФНС по г. Москве от 1 февраля 2010 г. № 20-14/2/009255@¹⁶⁹);

– сумма комиссии, взимаемой банком за совершение операций в составе расходов по оплате услуг банков на основании подп. 25 п. 1 ст. 264 НК РФ (письмо УФНС России по г. Москве от 20 августа 2010 г. № 20-14/2/087846@¹⁷⁰), а также стоимость услуг, оказываемых нотариусу сторонними организациями и индивидуальными предпринимателями по ведению учета его доходов и расходов и хозяйственных операций в порядке, установленном налоговым законодательством (письмо УФНС России по г. Москве от 1 февраля 2010 г. № 20-14/2/009255@¹⁷¹).

Также в профессиональные подлежат включению и расходы по переводу квартиры в нежилое помещение, в которой размещена нотариальная контора, на приобретение комплектующих к компьютеру, конвертов, новогодних украшений (гирлянд) (например, Определение Свердловского областного суда от 23 декабря 2004 года, Решение Октябрьского районного суда г.Красноярска от 13 сентября 2005 года Решение Куйбышевского районного суда города Омска от 14 марта 2007

¹⁶⁸ Региональное законодательство субъектов РФ. URL: <http://www.pravoregiona77.ru/> (дата обращения: 20.12.2012)

¹⁶⁹ Там же.

¹⁷⁰ Там же.

¹⁷¹ Там же.

года, Определение Омского областного суда от 23 мая 2007 года, Определение ВС РФ от 23 июля 2008 года № 50-В08-1¹⁷²).

Однако, некоторые важные расходы пока имеют неоднозначный и во многом спорный характер в плане позиций судов и налоговых органов.

Так, в отношении расходов по использованию нотариусом личного или арендованного транспорта при осуществлении нотариальной деятельности (на проезд от места жительства до нотариальной конторы, в том числе для служебных поездок) при резко отрицательном отношении налоговых органов, высказанном, например, в письмах ФНС России от 18 мая 2005 года № 04-2-03/67 «О расходах частнопрактикующего нотариуса», от 23 июля 2008 г. № 3-5-04/305@ «Об отдельных вопросах налогообложения», письме УФНС России по г. Москве от 1 февраля 2010 г. № 20-14/2/009255@¹⁷³, в решениях судов имеют место иные позиции, например, в Определении КС РФ от 01 декабря 2009 года № 1553-О-П¹⁷⁴, Решении Ленинского районного суда г. Краснодара от 19 июля 2011 года по делу № 2-3408¹⁷⁵.

В отношении включения в расходы полностью или путем начисления сумм амортизационных отчислений затрат, связанных с приобретением для осуществления нотариальной деятельности копировального аппарата и другой техники (кондиционера, компьютера, сейфа) мнения судов и налоговых органов разделились (например, Определение Верховного Суда Республики Татарстан от 04 августа 2004 года, Письмо УФНС России по г. Москве от 3 августа 2005 г. № 28-08/55595 «О налогообложении дохода частных нотариусов»¹⁷⁶).

По поводу учета затрат, связанных с приобретением помещения, в котором размещена нотариальная контора, расходятся мнения самих судов.

¹⁷² См.: Судебная практика по вопросам нотариальной деятельности [2004-2009]: сборник / сост. Юшкова Е.Ю. 3-е изд. М.: Инфотропик Медиа, 2011. С. 216-225.

¹⁷³ Региональное законодательство субъектов РФ. URL: <http://www.pravoregiona77.ru/> (дата обращения: 20.12.2012)

¹⁷⁴ Система «Гарант». URL: <http://base.garant.ru/1794118/> (дата обращения: 23.12.2012)

¹⁷⁵ Архив судебных актов по гражданским делам Ленинского районного суда г. Краснодара. URL: http://krasnodar-leninsky.krd.sudrf.ru/modules.php?name=docum_sud&rid=6 (дата обращения: 20.12.2012)

¹⁷⁶ Региональное законодательство субъектов РФ. URL: <http://www.pravoregiona77.ru/> (дата обращения: 20.12.2012)

Многие суды не раз обращали внимание на отсутствие у частнопрактикующих нотариусов предпринимательской направленности, основных и оборотных средств, в том числе основных производственных фондов, на полное восстановление которых относятся амортизационные отчисления, обязанности вести бухгалтерский учет, составлять баланс и ввиду этого уплачивать налог на прибыль организаций, что «Правила учета основных средств, в соответствии с Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденными приказом Минфина России от 13 октября 2003 года № 91, распространяются только на юридических лиц, что говорит в пользу одномоментного списания вышеуказанных расходов (например, постановления Президиума ВАС РФ от 27 февраля 1996 года № 2299/95 и № 4342/95, определение ВС РФ от 18 июня 2004 года¹⁷⁷, определение Свердловского областного суда от 01 июня 2006 года¹⁷⁸, решение Кировского районного суда г.Красноярска от 22 августа 2006 года¹⁷⁹, решения Набережночелнинского городского суда Республики Татарстан и Октябрьского районного суда г.Красноярска от 9 января 2007 года, определение Судебной коллегии по гражданским делам Красноярского краевого суда от 14 марта 2007 года¹⁸⁰). Того же мнения придерживалась и ФНП, исходя из того, что приобретённое для осуществления нотариальных действий имущество нотариуса входит в состав внереализационных расходов, т.е. расходов, не связанных с реализацией услуг (п. 1 ст. 265 НК РФ), к которым правила амортизации не применяются¹⁸¹.

Однако в определении от 23 июля 2008 года № 50-В08-1 ВС РФ кардинально поменял свою позицию, не подкрепляя её столь же логическими доводами¹⁸², и судебная практика стала развиваться в новом направлении

¹⁷⁷ Электронная библиотека: sudbiblioteka.ru. URL http://sudbiblioteka.ru/vs/text_big2/verhsud_big_30443.htm (дата обращения: 20.12.2012)

¹⁷⁸ См.: Судебная практика по вопросам нотариальной деятельности [2004-2009]: сборник / сост. Юшкова Е.Ю. 3-е изд. М.: Инфотропик Медиа, 2011. С. 96-100.

¹⁷⁹ См.: Там же. С. 111-118.

¹⁸⁰ См.: Фрик О.В. О некоторых вопросах налогообложения нотариусов, занимающийся частной практикой. Архив ФНП РФ. 2009. URL: http://old.notariat.ru/press_3068_23.aspx.htm (дата обращения: 24.12.2012)

¹⁸¹ См.: Там же.

¹⁸² См.: Проект Сейчас.ру: общая судебная практика. URL: <http://www.lawmix.ru/vas/87494/> (дата обращения: 20 декабря 2012 года)

(например, решение Ленинского районного суда г. Краснодара от 19 июля 2011 года по делу № 2-3408¹⁸³).

В плане затрат, связанных с эксплуатацией жилого помещения, в котором размещена нотариальная контора (оплата коммунальных услуг, электроэнергии, налогов и сборов и др.), расходятся мнения финансовых органов. При положительном решении Минфина России и ФНС России, выраженном в совместном письме от 31 января 2008 г. № 04-2-02/0427¹⁸⁴ вслед за позицией судов (например, решение Октябрьского районного суда г. Красноярска от 13 сентября 2005 года¹⁸⁵), иного мнения придерживается например, УФНС России по г. Москве в письме от 20 августа 2010 г. № 20-14/2/087846@¹⁸⁶, как впрочем и ФНП¹⁸⁷. В отношении нежилого помещения такие затраты подлежат включению в расходы (письма УМНС России по г. Москве № 27-08/81075@ от 16 декабря 2004 г., Минфина РФ и ФНС РФ от 31 января 2008 г. № 04-2-02/0427¹⁸⁸).

На наш взгляд, тип помещения (жилое, нежилое), занимаемого под нотариальную контору не должен влиять на возможность включения затрат, связанных с его эксплуатацией в состав профессиональных, поскольку ст. 17 ЖК РФ допускает использование жилого помещения для осуществления профессиональной деятельности, если это не нарушает права и законные интересы других лиц.

Долгое время весьма остро стояла проблема компенсации частнопрактикующим нотариусам расходов, связанных с недополучением сумм нотариальных тарифов, которые ввиду льгот по оплате нотариальных действий в соответствии с положениями статей 333.35, 333.38 НК РФ, не

¹⁸³ Архив судебных актов по гражданским делам Ленинского районного суда г. Краснодара. URL: http://krasnodar-leninsky.krd.sudrf.ru/modules.php?name=docum_sud&rid=6 (дата обращения: 20.12. 2012)

¹⁸⁴ Правовая база «КонсультантПлюс». URL:

<http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=QUEST;n=79743> (дата обращения: 22.12. 2012)

¹⁸⁵ Там же. С. 216-225.

¹⁸⁶ Региональное законодательство субъектов РФ. URL: <http://www.pravoregiona77.ru/> (дата обращения: 20.12. 2012)

¹⁸⁷ Вопросы по применению законодательства в нотариальной практике, включённые в обзоры Законодательно-методического отдела Федеральной нотариальной палаты 2002-2009 гг.: серия «Библиотека «Нотариального вестника». М.: ФРПК, 2009. С 105-106.

¹⁸⁸ Региональное законодательство субъектов РФ. URL: <http://www.pravoregiona77.ru/> (дата обращения: 20.12. 2012)

подлежат взысканию с отдельных категорий физических лиц и организаций при совершении нотариальных действий. Указанные налоговые льготы распространяются только на государственные пошлины и соответствующие их размерам нотариальные тарифы по нотариальным действиям, для которых законодательством предусмотрена обязательная нотариальная форма. Однако, нотариус, как правило, предоставляет данные льготы и в отношении иных нотариальных действий, что подтверждалось и КС РФ, хоть и не в отношении оплаты услуг правового и технического характера¹⁸⁹.

Первоначально, механизм компенсации данных сумм за совершение нотариальных действий и оказание сопутствующих услуг путем включения их в состав расходов при исчислении НДФЛ был предусмотрен в подп. «а» п. 3 Постановления Верховного Совета РФ от 11 февраля 1993 г. № 4463-1 «О порядке введения в действие Основ законодательства Российской Федерации о нотариате»¹⁹⁰ (далее - Постановление Верховного Совета РФ).

Правительству РФ было поручено в трехмесячный срок привести законодательство в соответствие с указанным документом. Но несмотря на то, что введенная в действие с 1 января 2001 года часть вторая НК РФ, в частности, глава 23 НК РФ «Налог на доходы физических лиц»¹⁹¹, не учла возможность компенсации данных затрат, налоговые органы первоначально руководствовались предписаниями Верховного Совета РФ (например, письмо Госналогслужбы РФ от 26 апреля 1993 года № НИ-6-04/156 «О возмещении за счет подоходного налога расходов при предоставлении льгот по государственной пошлине нотариусами, занимающимися частной

¹⁸⁹ См.: Постановление КС РФ от 23 декабря 1999 года № 18-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений статей 1, 2, 4 и 6 Федерального закона «О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в фонды обязательного медицинского страхования на 1999 год» и статьи 1 Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон «О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в фонды обязательного медицинского страхования на 1998 год» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2000. № 1; Определения КС РФ от 20 октября 2005 года № 349-О и от 01 марта 2011 года № 272-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Чераневой А.А. на нарушение ее конституционных прав абз. 3 ч. 1 ст.15 и ч. 1 ст. 23 Основ о нотариате» // Система «Гарант». URL: <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/58100673/>.

¹⁹⁰ Ведомости СНД и ВС РФ. 1993. № 10. ст. 358.

¹⁹¹ Федеральный закон РФ от 5 августа 2000 года № 118-ФЗ «О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации» // СЗ РФ. 2000. № 32. Ст. 3341.

практикой»¹⁹²). В дальнейшем данная позиция была пересмотрена вопреки мнению ВС РФ¹⁹³ и КС РФ¹⁹⁴, а в конце 2004 года¹⁹⁵ действие подпункта «а» п. 3 Постановления Верховного Совета РФ было отменено, что породило новый всплеск споров.

Хотя имели место положительные для нотариусов решения судов¹⁹⁶, налоговые органы мотивировали противоположную позицию принципом «социального равновесия» (например, письмо УФНС России по г. Москве от 8 сентября 2005 г. № 28-08/63690¹⁹⁷), оправдавшим себя в нотариальной практике зарубежных государств и получившим признание в трудах ведущих исследователей нотариата в России¹⁹⁸. А Минфин России в своем письме от 13 сентября 2005 года № 03-05-01-03/86¹⁹⁹ сослался на отсутствие советующих указаний в главе 25 НК РФ. На их сторону встал и Московский городской суд (определение от 19 августа 2010 года по делу № 33-25867²⁰⁰).

Исходя из сложившейся ситуации, на наш взгляд, суммы невзысканных нотариальных тарифов должны учитываться наряду с другими видами расходов нотариуса, как равнозначные гарантии со стороны государства.

¹⁹² Экономика и жизнь. 1993. № 20.

¹⁹³ См.: Решение ВС РФ от 06 августа 1998 года № ГКПИ98-300 «О признании незаконным (недействительным) Письма Госналогслужбы РФ от 13 июня 1997 года № СШ-6-08/447 «Об отмене писем Государственной налоговой службы Российской Федерации» в части писем от 26 апреля 1993 года № НИ-6-04/156 и от 24 ноября 1993 года № 03-3-10» // Электронная библиотека sudbiblioteka. URL: http://sudbiblioteka.ru/vs/text_big1/verhsud_big_1990.htm (дата обращения: 20.12.2012)

¹⁹⁴ См.: Постановление КС РФ от 23 декабря 1999 года № 18-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений статей 1, 2, 4 и 6 Федерального закона «О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в фонды обязательного медицинского страхования на 1999 год» и статьи 1 Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон «О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в фонды обязательного медицинского страхования на 1998 год» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2000. № 1.

¹⁹⁵ Федеральный закон РФ от 02 ноября 2004 года № 127-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации» // СЗ РФ. 2004. № 45. Ст. 4377.

¹⁹⁶ См.: Судебная практика по вопросам нотариальной деятельности [2004-2009]: сборник / сост. Юшкова Е.Ю. 3-е изд. М.: Инфотропик Медиа, 2011. С. 96-100, С. 132-145.

¹⁹⁷ Региональное законодательство субъектов РФ. URL: <http://www.pravoregiona77.ru/> (дата обращения: 20.12.2012)

¹⁹⁸ См.: На повестке дня – вопрос о тарифе. Нотариальный тариф: действительность и перспектива. Центр развития континентального права: нотариат. URL: http://www.notaries.ru/?action=press&id=18&parent_id=15 (дата обращения: 20.12.2012)

¹⁹⁹ Региональное законодательство субъектов РФ. URL: <http://www.pravoregiona77.ru/> (дата обращения: 20.12.2012)

²⁰⁰ Правовая база «КонсультантПлюс». URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=SOJ;n=82078;dst=0;ts=D0E770DF1552852D531D3DF89CAE1E43;rnd=0.8122524870559573> (дата обращения: 23.12.2012)

Положение осложняется необходимостью самофинансирования небюджетного нотариата в условиях «замороженности» сумм нотариальных тарифов, введенных в действие в 2005 году и до сих пор не менявшихся.

Проведенный анализ порядка учета доходов и расходов по НДФЛ частнопрактикующим нотариусом с учетом возникающих противоречий и неопределенности ввиду наличия специфики в его деятельности, на наш взгляд, подтверждает необходимость отдельного и более четкого урегулирования в законодательстве специального налогово-правового статуса частнопрактикующего нотариуса как налогоплательщика – самозанятого лица, профессионально занимающегося нотариальной деятельностью.

В качестве одного из возможных направлений подобного урегулирования Д.А. Королев в своем научном исследовании предлагает включить в раздел VIII НК РФ, посвященный специальным налоговым режимам, дополнительную главу о системе налогообложения для частнопрактикующих нотариусов²⁰¹, что, на наш взгляд, вполне обосновано.

Отдельно требуется урегулировать вопрос определения профессиональных вычетов частнопрактикующих нотариусов в связи с отсутствием в законодательстве четкого перечня подлежащих включению в профессиональные расходы затрат при осуществлении профессиональной деятельности непредпринимательского характера, возникновением многочисленных разногласий между частнопрактикующими нотариусами, налоговыми и судебными органами на фоне отсутствия единообразной правоприменительной практики на территории РФ.

С учетом анализа теории и сложившейся практики в области профессиональных вычетов, предъявляемых законодательством требований к нотариальной деятельности, многочисленных разъяснений Минфина России и налоговых органов, а также мнения судов по ряду затрат, на наш взгляд, другим направлением совершенствования российского налогового

²⁰¹ См.: Королев Д.А. Правовое регулирование отношений по взиманию государственной пошлины при осуществлении нотариальной деятельности: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. М., 2011. С. 154.

законодательства, может выступать исключение из п. 1) ст. 221 НК РФ, посвященной профессиональным налоговым вычетам, нотариусов, занимающихся частной практикой, и включение в указанную статью дополнительно «п. 4)» следующего содержания:

«нотариусы, занимающиеся частной практикой - в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с осуществлением профессиональной деятельности.

При этом состав указанных расходов, принимаемых к вычету, определяется нотариусами, занимающимися частной практикой, самостоятельно с учетом следующих возможных расходов:

- сумм обязательных взносов в связи с членством в нотариальной палате;
- обязательных платежей по страхованию нотариальной деятельности;
- расходов на повышение квалификации нотариуса и персонала его конторы, приобретению специальной юридической литературы, периодических изданий по вопросам, связанным с профессиональной деятельностью;
- расходов на оплату услуг по обеспечению сохранности документов, в том числе архива нотариальной конторы и безопасности деятельности нотариуса;
- расходов на оплату труда персонала нотариальной конторы, в том числе лиц, замещающих нотариуса в его отсутствие; расходы на уплату налогов и сборов, а также страховых взносов в государственные внебюджетные фонды, в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- сумм невзысканных нотариальных тарифов с льготных категорий лиц в соответствии с положениями статей 333.35 и 333.38 НК РФ;
- прочих расходов, связанных с осуществлением нотариальной деятельности и содержанием нотариальной конторы, в том числе на

приобретение помещения под офис или его аренду (субаренду), ремонт, покупку мебели, оргтехники, канцелярских принадлежностей, установку и использование средств связи, оборудования для обеспечения нормальных условий труда и мер по технике безопасности, специальных лицензированных программ, защищенных бланков строгой отчетности.»

Таким образом, состав бесспорных профессиональных вычетов для частнопрактикующих нотариусов будет закреплён законодательно, оставаясь при этом открытым. При этом исключение частнопрактикующих нотариусов из п. 1) ст. 221 НК РФ будет свидетельствовать о неприменении к ним порядка определения расходов для целей налогообложения, установленного главой 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций». Указанные изменения также потребуют разработки и принятия Минфином России во исполнение п. 2 ст. 54 НК РФ отдельного порядка учета доходов и расходов нотариусов, занимающихся частной практикой.

Также, на наш взгляд, следует урегулировать вопрос о неприменении к нотариусу норм об амортизируемом имуществе, поскольку он имеет отношение не только к приобретенным под офис помещениям, но и иному имуществу: оргтехнике, оборудованию, мебели, со сроком полезного использования более 12 месяцев, что может найти свое отражение в новом порядке учета доходов и расходов нотариусов, занимающихся частной практикой.

Использованные нотариусом налоговые вычеты по истечении календарного года возвращаются налоговым органом на его расчетный счет из суммы уплаченного в течение года налога, без учета понесенных им за прошлые годы убытков.

Уплата НДФЛ осуществляется путем подачи в налоговые органы по месту учета налоговой декларации по форме 3-НДФЛ²⁰² в сроки не позднее 30 апреля календарного года, следующего за истекшим, с указанием всех

²⁰² См.: Приказ ФНС России от 10 ноября 2011 года № ММВ-7-3/760@ (ред. от 14.11.2013) «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ), Порядка ее заполнения и формата налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ)» (зарегистрирован в Минюсте России 13 декабря 2011 года № 22575) // РГ. 2011. № 287.

полученных в налоговом периоде доходов, сумм фактически произведенных расходов в составе профессионального вычета, сумм начисленных и фактически уплаченных в течение налогового периода авансовых платежей, расчета налоговой базы и суммы налога, в том числе подлежащей уплате (доплате) или возврату по итогам налогового периода, расчетов сумм доходов по всем видам налоговых вычетов, а также освобожденных или не подлежащих налогообложению (ст. 229 НК РФ).

В случае появления у нотариуса в течение года доходов от занятия профессиональной деятельностью, по истечении месяца со дня их появления в пятидневный срок им подается налоговая декларация по форме 4-НДФЛ²⁰³, с указанием суммы предполагаемого от такой деятельности дохода в текущем году, а в случае прекращения своей деятельности - до конца календарного года о фактически полученных им доходах в текущем году (доначисленный по такой декларации налог подлежит уплате не позднее чем через 15 дней с момента подачи такой декларации).

Суммы авансовых платежей по данному налогу рассчитываются налоговыми органами на основании суммы самостоятельно определенного нотариусом предполагаемого дохода, или суммы фактически полученного им дохода от своей деятельности за предыдущий налоговый период с учетом полагающихся ему налоговых вычетов. В случае увеличения или уменьшения дохода нотариуса свыше, чем на 50 процентов в налоговом периоде, у него возникает обязанность по представлению новой налоговой декларации для перерасчета сумм авансовых платежей на текущий год по ненаступившим срокам уплаты.

Конечный срок для уплаты общей суммы исчисленного налога в соответствии с представленной налоговой декларацией - 15 июля года, следующего за истекшим. Если итоговая сумма налога оказывается меньше фактически уплаченных авансовых платежей, то излишне уплаченная сумма

²⁰³ См.: Приказ ФНС России от 27 декабря 2010 года № ММВ-7-3/768@ (ред. от 14.11.2013) «Об утверждении формы налоговой декларации о предполагаемом доходе физического лица (форма 4-НДФЛ), Порядка ее заполнения и формата налоговой декларации о предполагаемом доходе физического лица (форма 4-НДФЛ)» (зарегистрирован в Минюсте России 24 февраля 2011 года № 19928) // РГ. 2011. № 54.

налога подлежит зачету в счет предстоящих платежей либо возврату налоговым органом на основании письменного заявления нотариуса, поданного в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы (ст. 78 НК РФ).

Упрощенная система налогообложения (УСН), применяемая индивидуальными предпринимателями и связанная с освобождением от уплаты НДФЛ с доходов от предпринимательской деятельности и налога на имущество, используемого для этой деятельности, на частнопрактикующих нотариусов не распространяется, о чем прямо указано в пп.10 п. 2.1 ст. 346.12 НК РФ. Разъясняя данные положения законодательства, Управление МНС России по г. Москве сослалось на то, что УСН направлена на поддержку субъектов малого бизнеса, и возможность её использования сопряжена, в первую очередь, с осуществлением предпринимательской деятельности и целесообразна лишь для тех её видов, где трудно осуществлять полноценный контроль за правильностью ведения учета, сложно подтвердить достоверность документов и сведений и, соответственно, проверить полноту и правильность налогообложения полученных ими доходов²⁰⁴.

Государственный нотариус участвует в налоговых правоотношениях как налогоплательщик в связи с уплатой НДФЛ как физическое лицо в рамках общего налогово-правового статуса, получающее заработную плату, через Минюст России, выступающее в качестве налогового агента по исчислению, удержанию и перечислению в государственный бюджет из фактически выплаченных доходов удержанных сумм данного налога.

При этом и государственные, и частнопрактикующие нотариусы, как налогоплательщики, могут выступать в качестве налогоплательщиков - физических лиц с общим налогово-правовым статусом в связи с уплатой иных налогов регионального и местного значения. Например, транспортного налога, уплачиваемого нотариусами ежегодно в соответствии с положениями главы 28 НК РФ и законов субъектов РФ, при наличии зарегистрированных на них в соответствии с законодательством РФ транспортных средств, в

²⁰⁴ См.: Письмо Управления МНС России по г. Москве от 6 декабря 1999 г. № 09-08/17803 «О налогообложении частных нотариусов» // Региональное законодательство субъектов РФ. URL: <http://www.pravoregiona77.ru/reestrdoc13.htm> (дата обращения: 20.12.2012)

бюджет по месту нахождения этих транспортных средств на основании налогового уведомления, направляемого налоговыми органами; налога на имущество физических лиц, в соответствии со ст. 15 НК РФ и положениями Закона РФ от 09 декабря 1991 года № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц»²⁰⁵ в отношении находящихся в их собственности объектов недвижимого имущества: жилого дома, квартиры, комнаты, дачи, гаража, иного строения, помещения и сооружения, а также долей в праве общей собственности на имущество; земельного налога, в соответствии с положениями главы 31 НК РФ и нормативно-правовых актов представительных органов муниципальных образований, при наличии у них на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения земельных участков, расположенных в пределах муниципального образования, в том числе городов федерального значения, на территории которого он введен.

Таким образом, государственные и частнопрактикующие нотариусы участвуют в налоговых правоотношениях в качестве налогоплательщиков в связи с уплатой НДФЛ, а также пообъектных налогов (транспортный налог, налог на имущество физических лиц и земельный налог), обладая общим налогово-правовым статусом налогоплательщиков – физических лиц.

В правоотношениях по уплате НДФЛ со своих доходов государственные нотариусы также располагают общим налогово-правовым статусом физических лиц, а частнопрактикующие – специальным налогово-правовым статусом самозанятых лиц, занимающихся профессиональной деятельностью по оказанию нотариальных услуг.

Специальный налогово-правовой статус частнопрактикующего нотариуса, как самозанятого лица, занимающегося профессиональной деятельностью по оказанию нотариальных услуг, определяется персональными налогами, порядок и условия налогообложения которыми зависят от персональных характеристик плательщика.

²⁰⁵ РГ. 1992. № 36.

Основным критерием разграничения категорий налогоплательщиков - частнопрактикующих нотариусов и индивидуальных предпринимателей для целей налогообложения является отношение к нотариальной деятельности как к особой юридической деятельности, осуществляемой от имени государства, а не разновидности экономической деятельности.

Публично-правовой характер нотариальной деятельности, с доходов от осуществления которой частнопрактикующие нотариусы обязаны уплачивать НДФЛ, предполагает установление в налоговом законодательстве специального порядка исчисления и уплаты НДФЛ с доходов от нотариальной деятельности, а также специального порядка учета доходов и расходов частнопрактикующими нотариусами, в том числе при котором учет их расходов осуществляется в полном объеме без расчета сумм амортизационных отчислений, а также износа основных производственных фондов.

Введению на территории РФ единообразной практики использования профессиональных вычетов частнопрактикующими нотариусами может способствовать закрепление в ст. 221 НК РФ перечня профессиональных расходов применительно к частнопрактикующим нотариусам.

2.2. Нотариус как субъект, содействующий уплате налогов и сборов

Участвуя в налоговых правоотношениях, государственные и частнопрактикующие нотариусы реализуют свои налоговые права и обязанности, гарантируя тем самым нормальное функционирование отношений, возникающих у них с государством и иными лицами по поводу установления, введения и взимания налогов и сборов в доход государства, осуществления контроля и привлечения к ответственности при совершении налоговых правонарушений. Однако их роль не ограничивается уплатой налогов и сборов в качестве налогоплательщиков.

НК РФ в ст. 9 в качестве участников налоговых правоотношений называет: налогоплательщиков (плательщиков сборов), государство в лице налоговых и таможенных органов, а также налоговых агентов.

Налоговые агенты, которые будучи представителями налоговых органов во взаимоотношениях с налогоплательщиками, в соответствии со ст.24 НК РФ призваны осуществлять обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет или внебюджетные фонды причитающихся налогов и сборов.

Как уже отмечалось в главе первой настоящего исследования, частнопрактикующие нотариусы могут выступать в роли налоговых агентов в налоговых правоотношениях как работодатели в отношении сумм доходов, выплаченных ими нанятым сотрудникам, включая лицо, временно исполняющее обязанности нотариуса. В связи с этим они выполняют функции по исчислению, удержанию и перечислению НДФЛ в государственный бюджет, а также страховых взносов в государственные внебюджетные фонды.

Так, в соответствии со ст.ст. 24 и 226 НК РФ учет доходов работников в календарном году ведется частнопрактикующими нотариусами самостоятельно, с отражением полагающихся им налоговых вычетов, а также удержанных налогов в регистрах налогового учета. Общая сумма налога исчисляется нарастающим итогом с начала календарного года по итогам каждого месяца применительно ко всем доходам работников, полученных у нотариуса, и рассчитывается по ставке 13 %, но не более 50 % от суммы выплаты. Уплата исчисленной суммы НДФЛ осуществляется не позднее дня, следующего за днем фактического получения сотрудниками заработанных денег или фактического получения частнопрактикующим нотариусом в банке наличных средств на выплату доходов сотрудникам, либо дня перечисления им дохода на банковские счета сотрудников (по их поручению на счета третьих лиц).

Также, частнопрактикующими нотариусами представляются в налоговый орган по месту своего учета сведения о выплаченных своим

работникам доходах в виде справок отдельно по каждому физическому лицу по форме № 2-НДФЛ «Справка о доходах физического лица за 200_ год», утвержденной приказом ФНС России от 17 ноября 2010 года № ММВ-7-3/611@²⁰⁶ ежегодно не позднее 1-го апреля года, следующего за истекшим календарным годом, либо в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи или на электронных носителях, либо на бумажном носителе (если количество работников не превышает 10 человек).

В отношении уплаты страховых взносов, частнопрактикующие нотариусы становятся плательщиками в двух случаях: как лица, занимающиеся частной практикой и как лица, производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, нанятым ими по трудовым договорам и договорам гражданско-правового характера²⁰⁷. Для сравнения в связи с уплатой действовавшего до 2010 года ЕСН частнопрактикующие нотариусы также выступали в роли самостоятельных плательщиков данного налога и налоговых агентов по отношению к своим работникам.

Если в качестве самостоятельных плательщиков страховых взносов частнопрактикующие нотариусы обязаны уплачивать с доходов от своей деятельности страховые взносы в Пенсионный фонд России и фонды обязательного медицинского страхования, исчисление и уплата страховых взносов в Фонд социального страхования РФ на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством осуществляется ими на добровольной основе, а взносы по страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, регулируемые Федеральным законом от 24 июля 1998 года № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний»²⁰⁸ они не платят. То как лица, производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, отдельно по каждому работнику они

²⁰⁶ РГ. 2010. № 296.

²⁰⁷ См.: статья 5 Федерального закона от 24 июля 2009 года № 212-ФЗ (ред. от 04.06.2014) «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования» // СЗ РФ. 2009. № 30. ст. 3738.

²⁰⁸ СЗ РФ. 1998. № 31 ст. 3803.

обязаны ежемесячно уплачивать страховые взносы во все перечисленные внебюджетные фонды, включая страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний при прямом указании в трудовом договоре или гражданско-правовом договоре об уплате таких взносов. При этом тарифы страховых взносов едины для всех плательщиков и составляют для ПФР – 26 %, для ФСС РФ – 2,9%, а для ФОМС – 5,1%.

Также, несмотря на то, что частнопрактикующие нотариусы и не являются плательщиками НДС с доходов от своей профессиональной деятельности, они могут участвовать в налоговых отношениях в качестве налоговых агентов по его уплате в федеральный бюджет. Так, в соответствии с п. 3 ст. 161 НК РФ налоговыми агентами признаются арендаторы федерального, регионального и муниципального имущества при предоставлении его в аренду органами государственной власти и управления, а также местными органами. На нотариусов-арендаторов государственного и муниципального имущества возлагается обязанность по исчислению, удержанию из суммы арендной платы, уплачиваемой арендодателю, и уплате в бюджет соответствующей суммы данного налога отдельно по каждому арендованному ими объекту недвижимости.

Сумма НДС в данном случае определяется расчетным методом согласно п.4 ст.164 НК РФ, то есть налоговая ставка рассчитывается как процентное отношение налоговой ставки, предусмотренной п.2 или п.3 ст. 164 НК РФ, к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки (18/118). На основании п.4 ст. 173 НК РФ при реализации арендных услуг сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется и уплачивается налоговыми агентами-нотариусами в полном объеме.

Как отметил Верховный Суд Чувашской Республики, НДС является частью платы за арендованное имущество, которая в отличие от основной суммы арендной платы, являющейся доходом соответствующего бюджета, перечисляется непосредственно в федеральный бюджет, а не арендодателю.

В этом случае нотариус-арендатор государственного (муниципального) имущества, исходя из указанной в договоре суммы арендной платы, обязан самостоятельно определить налоговую базу с учетом суммы НДС, который впоследствии необходимо перечислить в бюджет. При этом, НК РФ не запрещает налоговым агентам уплачивать налог из собственных средств, поскольку с 1 января 2006 года из п.4 ст. 173 НК РФ положение о том, что исполнение обязанности налогового агента по удержанию и уплате НДС должно осуществляться только за счет средств арендодателя, было исключено. Отсутствие в договоре аренды положений об НДС не освобождает налогового агента от обязанностей по его исчислению и уплате. Если цена договора аренды не включает сумму НДС, то она подлежит доначислению по ставке 18% сверх указанной цены за счет собственных средств налогового агента²⁰⁹.

С 21 декабря 2013 года²¹⁰ аренда указанного имущества стала более доступной для нотариусов, поскольку основы о нотариате были дополнены статьей 11.1 о государственной поддержке частнопрактикующих нотариусов и нотариальных палат в виде предоставления права заключать договоры аренды в отношении помещений, находящихся в государственной или муниципальной собственности для осуществления нотариальной деятельности, в том числе для хранения нотариального архива, без проведения конкурсов или аукционов на право заключения таких договоров.

Государственные нотариусы в налоговых правоотношениях в качестве налоговых агентов не участвуют.

Следует также отметить, что круг участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, определенный в статье 9 НК РФ, не охватывает всех потенциальных и действительных субъектов налогового права, так или иначе участвующих в них. Взимание установленных законодательством налогов и сборов в доход государства,

²⁰⁹ Апелляционное определение Верховного Суда Чувашской Республики № 33-339/2013 от 30 января 2013 года // Картоотека «РосПравосудие». URL: <https://rospravosudie.com/court-verhovnyj-sud-chuvashskoj-respubliki-chuvashskaya-respublika-s/act-428119635/> (дата обращения: 20.12.2013)

²¹⁰ Федеральный закон от 21 декабря 2013 года № 379-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СЗ РФ. 2013. № 51. Ст. 6699.

осуществление функций налогового контроля и привлечение к ответственности за совершение налогового правонарушения требуют привлечения иных физических и юридических лиц, которые пусть и не обозначены в качестве участников налоговых правоотношений, но наделены налоговым законодательством соответствующими правами и обязанностями, а в определенных случаях несут и налоговую ответственность.

К иным участникам налоговых правоотношений ученые относят, например, лиц, принимающих участие в процессе учета налогоплательщиков, организации налоговой проверки, исчисления налогов и сборов, контроля правильности исчисления и уплаты налогов и сборов, осуществления расчетных операций по перечислению налогов и сборов и др.

По мнению профессора Ю.А. Крохиной, правовой статус таких субъектов носит факультативный характер, поскольку связан с обеспечением налогоплательщикам и государству возможности реализовывать свои фискальные права или выполнять обязанности при отсутствии собственного имущественного интереса в налоговых отношениях²¹¹.

В данной связи профессор И.И. Кучеров предложил свою условную классификацию признанных и фактических участников налоговых правоотношений, разделив их на семь групп: 1) субъектов, наделенных компетенцией по установлению и введению налогов (органы представительной власти); 2) субъектов, на которых в соответствии с законодательством о налогах и сборах возложена обязанность по уплате налогов (сборов) в бюджет или внебюджетный фонд (налогоплательщики и плательщики сборов); 3) субъектов, содействующих уплате налогов и сборов (налоговые агенты, банки и сборщики налогов); 4) субъектов, содействующих налоговому администрированию (органы регистрации, эксперты, специалисты, переводчики, понятые и свидетели); 5) субъектов, осуществляющих налоговое администрирование (финансовые органы, налоговые органы, таможенные органы, органы государственных

²¹¹ См.: Налоговое право России: учебник для вузов / отв. ред. д.ю.н., проф. Ю.А. Крохина. 2-е изд., перераб. М.: Норма, 2004. С. 4.

внебюджетных фондов); б) субъектов, осуществляющих правоохранительную функцию в сфере налогообложения (налоговые органы, органы прокуратуры, органы внутренних дел) и 7) субъектов, рассматривающих дела и исполняющие решения о взыскании налоговых санкций (судебные органы, органы принудительного исполнения)²¹².

Среди иных участников налоговых правоотношений некоторыми учеными отдельно выделяются лица, обязанные контролировать правильность исчисления и полноту уплаты налогов и сборов, лица, обязанные информировать налоговые органы о фактах, существенных для налогообложения, а также лица, обязанные представлять налоговым органам данные, необходимые для исчисления налогов и сборов²¹³.

Представляет интерес тот факт, что к лицам, обязанным контролировать правильность исчисления и полноту уплаты налогов и сборов, те же ученые, как правило, относят и нотариусов, в том числе в связи с тем, что налоговое законодательство предъявляет к ним требования воздерживаться от выполнения юридически значимых действий в отношении налогоплательщика (плательщика сбора) до уплаты им налога и сбора, исчисленного в соответствии с законодательством.

Действительно, в соответствии с подп. 3 п.1 ст.333.18 НК РФ и ч. 2 ст. 22 ныне действующих Основ о нотариате государственные и частнопрактикующие нотариусы в отношении нотариальных действий, требующих соблюдения соответствия с российским законодательством обязательной нотариальной формы, обязаны взимать государственную пошлину по ставкам, установленным НК РФ (нотариальный тариф в размере и с учетом особенностей, установленных НК РФ для государственной пошлины) строго до их совершения. То же касается и иных нотариальных действий, за совершение которых нотариусами взимаются нотариальные тарифы в размере, установленном ст. 22.1 Основ о нотариате.

²¹² См.: Кучеров И.И. Налоговое право России: курс лекций. 2-е изд., перераб. и доп. М.: ЮрИнфоР, 2006. С. 256.

²¹³ См., например: Налоговое право: учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Юристъ, 2003. С. 189-191; Грачева Е.Ю., Ивлиева М.Ф., Соколова Э.Д. Налоговое право: учебник. М.: Юристъ, 2005. С. 47.

Однако для начала следует обратить внимание на следующее. Поскольку до 1 января 2007 года в статье 9 НК РФ в качестве полноценных участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, отдельно указывались сборщики налогов и сборов, ведущие прием денежных средств от налогоплательщиков и плательщиков сборов и их перечисление в соответствующий бюджет попутно осуществляя контроль за правильностью их исчисления и уплаты, профессор Ю.А. Крохина относила нотариусов, в первую очередь государственных, как должностных лиц, к сборщикам налогов и сборов в отношении взимания государственной пошлины за совершение юридически значимых действий²¹⁴.

При этом, несмотря на то, что в роли указанных субъектов в соответствии с налоговым законодательством могли выступать только государственные органы исполнительной власти и исполнительные органы местного самоуправления, а также другие уполномоченные ими органы, должностные лица и организации, это не исключало фактического участия в данных налоговых отношениях и физических лиц, например, лиц, принимающих ставки для игры на тотализаторе на ипподроме во исполнение подп. «т» п. 1 ст. 21 ныне утратившего законную силу Закона РФ от 27 декабря 1991 года № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»²¹⁵ в отношении действовавшего тогда сбора с лиц, участвующих в игре на тотализаторе на ипподроме. Поэтому, на наш взгляд, имеет смысл рассмотрение правового статуса сборщиков налогов и сборов более детально для возможного его соотнесения с той ролью, которую играют государственные и частнопрактикующие нотариусы при взимании государственных пошлин и нотариальных тарифов.

Права, обязанности и ответственность сборщиков налогов и (или) сборов определялись НК РФ, федеральными законами и принятыми в соответствии с ними законодательными актами субъектов РФ и

²¹⁴ См.: Налоговое право России: учебник для вузов / отв. ред. д.ю.н., проф. Ю.А. Крохина. 2-е изд., перераб. М.: Норма, 2004. С. 239-240.

²¹⁵ Закон РФ от 27 декабря 1991 года № 2118-1 (ред. от 11.11.2003) «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // РГ. 1992. № 56.

нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления о налогах и (или) сборах.

Как и налоговые агенты, содействуя уплате налогов и сборов и будучи подконтрольными субъектами со стороны государства в лице налоговых органов, сборщики налогов и сборов также не обладали правами последних, связанными с активными контрольными полномочиями, например, с проведением налоговых проверок, возможностью взыскания с налогоплательщика финансовых санкций, применения мер обеспечения исполнения налоговых обязанностей, осуществления производства по делам о налоговых правонарушениях.

В отличие от налоговых органов, непосредственно не взимающих налоги и сборы, а контролирующих правильность их исчисления, полноту и своевременность их уплаты, а также налоговых агентов, выплачивающих доход налогоплательщику, что влечет необходимость исчисления, удержания с него налогов для перечисления в бюджет, сборщики принимали (взимали) налоги и сборы, зачисляли их к себе на счет или непосредственно в кассу и перечисляли в бюджет, попутно осуществляя контроль правильности их исчисления. При этом «контрольные полномочия сборщиков налогов, как правило, ограничиваются пассивным контролем, то есть текущим анализом полноты взимаемых платежей, правомерности использования причитающихся льгот»²¹⁶.

Для лучшего понимания статуса сборщика налоговых платежей можно рассмотреть его особенности на конкретном примере, взяв такого неоднозначного на сегодняшний день субъекта налогового права, как банк, который подобно частнопрактикующему нотариусу являясь самостоятельным налогоплательщиком и одновременно налоговым агентом, не назван в налоговом законодательстве в качестве полноценного участника налоговых правоотношений в связи с выполнением им в налоговой системе функции финансового посредника между бюджетом и налогоплательщиком

²¹⁶ См.: Парыгина В.А., Тедеев А.А. Налоговое право Российской Федерации / серия «Учебники, учебные пособия». Ростов-на-Дону: Феникс, 2002. С. 164.

по исполнению последним обязанности по уплате налога или сбора. При этом банк являлся и является таковым в силу возложения на него соответствующих налоговых прав и обязанностей, несмотря на исключение из налогового законодательства института сборщиков налогов и сборов.

Правоотношения, возникающие между налогоплательщиком и банком по поводу уплаты налогов, носят публично-правовой характер и являются налоговыми, что подтвердил Конституционный Суд РФ²¹⁷.

Так, на банк возлагаются специальные публично-правовые обязанности по исполнению платежных поручений налогоплательщиков на перечисление налогов и сборов в бюджет, а также поручений налоговых органов на списание и перечисление в бюджет сумм неуплаченных или не полностью уплаченных налогов и сборов в принудительном порядке путем обращения взыскания на денежные средства со счетов налогоплательщиков (плательщика сборов) или налоговых агентов – организаций и индивидуальных предпринимателей (ст. 46 и ст.60 НК РФ). Дополнительно за ними закрепляются обязанности приостановить операции по счетам налогоплательщиков в связи с исполнением решения налогового органа о взыскании налога или сбора (ст. 76 НК РФ), а также в рамках предварительного финансового контроля и предоставления информации налоговым органам: сообщать об открытии (закрытии) счетов, вкладов (депозитов) организаций, индивидуальных предпринимателей и физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, в том числе об изменении их реквизитов, а также выдавать справки о наличии счетов, вкладов (депозитов) в банке и (или) об остатках денежных средств на них и выписки по операциям на счетах, по вкладам (депозитам) тех же лиц (ст.86).

²¹⁷ См.: Постановление КС РФ от 12 октября 1998 года № 24-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации». 1999. № 1; Определение КС РФ от 25 июля 2001 года № 138-О «По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 года по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. 2002. № 2.

Государство в лице налоговых и других органов осуществляет контроль за порядком исполнения банками данных публично-правовых функций (ст.31 НК РФ). Ответственность за их неисполнение или ненадлежащее исполнение специально установлена главой 18 НК РФ.

Таким образом, банк, как сборщик налогов и сборов или финансовый посредник между государством и налогоплательщиком, реализует возложенные на него налоговые обязанности, осуществляя прием от налогоплательщиков платежных поручений в отношении причитающихся к уплате сумм налогов и сборов в рамках пассивного контроля за их уплатой путем взыскания необходимых сумм и совершая операции по их перечислению и зачислению на соответствующий счет Федерального казначейства под страхом наступления ответственности.

Государственный нотариус также фактически осуществляет прием государственной пошлины и нотариального тарифа непосредственно в свою кассу до совершения нотариального действия, попутно осуществляя контроль за правильностью их исчисления и полнотой уплаты, чтобы в дальнейшем перечислить взысканные суммы в государственный бюджет.

Поскольку государственная пошлина как налоговая повинность включена в систему налогов и сборов, установленную НК РФ (ст. 13 и глава 25.3 НК РФ), а также согласно п.2 ст. 56 БК РФ зачисляется в региональный бюджет в качестве налогового дохода от федеральных налогов и сборов, в правоотношениях по поводу уплаты государственной пошлины государственный нотариус полностью отвечает всем признакам, характерным для сборщика налогов и сборов.

Частнопрактикующий нотариус до совершения нотариального действия осуществляет прием (взимание) нотариальных тарифов, зачисляя их в свою кассу или на свой счет и между тем контролируя правильность их исчисления и полноту уплаты, но не перечисляет их в бюджет, а уплачивает с них НДФЛ как с совокупного дохода. То есть прямого перечисления в государственный бюджет сумм взысканных тарифов не возникает, лишь косвенное. Так, например, в соответствии со ст. 5 Закона г.Москвы от 18

декабря 2013 года № 70 «О бюджете города Москвы на 2014 год и плановый период 2015 и 2016 годов»²¹⁸ источниками формирования доходов бюджетов внутригородских муниципальных образований являются доходы бюджетов муниципальных и городских округов, бюджетов поселений за счет отчислений от НДФЛ по установленным нормативам с доходов нотариусов, занимающихся частной практикой.

Поэтому о непосредственном участии государственного нотариуса в налоговых правоотношениях в связи с взиманием нотариального тарифа, равно как и о некоем ином участии частнопрактикующего нотариуса в аналогичных правоотношениях, можно говорить лишь, определив связь нотариальных тарифов с налогами и сборами.

Ученые определяют нотариальный тариф и государственную пошлину «как равные по характеру и правовому значению категории, которые едины по размерам, порядку взимания и предоставления льгот, правовым последствиям их неуплаты либо неуплаты в полном объеме»²¹⁹.

Будучи по своей правовой природе сбором, нотариальный тариф признается неналоговым платежом, в отличие от налогового платежа – государственной пошлины²²⁰, что соответствует дефиниции А.В. Брызгалина: «неналоговый платеж (квази-налог) – это обязательный платеж, который не входит тем не менее в налоговую систему государства и установлен не налоговым, а иным законодательством»²²¹.

Безусловно, нотариальные тарифы не обладают рядом признаков и элементов, присущих налоговому обязательству в его конституционно-правовом смысле и не включены в систему налогов и сборов, указанную в НК РФ. Но они во многом схожи со сборами (налоговыми платежами), под

²¹⁸ Вестник Мэра и Правительства Москвы. 2014. № 25.

²¹⁹ Гонгало Б.М., Зайцева Т.И. и др. Настольная книга нотариуса в 2 томах. 2-е изд., исп. и доп. М.: Волтерс Клувер. 2004. Т.1. С. 143.

²²⁰ См.: Щербинин А.А., Гончаров А.И. Проблемы государственной пошлины как источника доходов для обеспечения нотариальной деятельности // Налоги и финансовое право. 2009. № 4. С. 296; Королев Д.А. Правовая природа государственной пошлины и нотариального тарифа // Пробелы в российском законодательстве. 2010. № 2. С. 406-407.

²²¹ Брызгалин А.В. Понятие налога и нормативное разграничение налоговых и неналоговых платежей по законодательству Российской Федерации // Налоговый вестник. 1997. № 10. С. 6.

которыми согласно п.2 ст. 8 НК РФ понимаются обязательные взносы за возможность получения юридически значимых действий.

В своем особом мнении к Определению КС РФ от 14.05.2002 № 88-О судья Конституционного Суда А.Л. Кононов указал, что сборы и пошлины имеют целевой характер, связанный с покрытием издержек учреждения, в связи с деятельностью которого производятся выплаты, а также предоставлением услуг или совершением действий публично-правового характера, и являются индивидуальными платежами, а их осознаваемая плательщиком возмездность выражается лишь в опосредованной связи платежа и услуги. При этом указанные платежи не являются прямым и непосредственным эквивалентом оказанной публичной услуге, как не связаны они и с гражданско-правовыми обязанностями²²².

При совершении нотариусом действий, на обязательность которых указывается в законе, взимается взнос, служащий условием совершения нотариального действия. В случае неоплаты тарифа нотариус вправе отказать в совершении действия, но изменить размер вноса он не вправе иначе возможно наступление юридических последствий в связи с нарушением действующего законодательства в виде административного реагирования органов контроля и обжалования действий нотариуса в суде лицом, к нему обратившимся²²³.

Публично-правовой характер нотариального тарифа подтвердил и Арбитражный суд Оренбургской области, отметив в своем решении от 24 февраля 2014 года по спору областной нотариальной палаты с управлением Федеральной антимонопольной службы РФ, что «частнопрактикующие нотариусы не вступают в договорные, гражданско-правовые отношения и обязательства с лицами, в отношении которых совершают нотариальные

²²² См.: Определение Конституционного Суда РФ от 14 мая 2002 года № 88-О «По запросу Думы Приморского края о проверке конституционности Постановления Правительства Российской Федерации от 31 июля 1998 г. N 880 «О порядке проведения государственного технического осмотра транспортных средств, зарегистрированных в Государственной инспекции безопасности дорожного движения Министерства внутренних дел Российской Федерации» // Правовая база «КонсультантПлюс». URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=36873>

²²³ Калиниченко Т.Г. Публично-правовая нотариальная деятельность // Нотариальный вестник. 2006. № 8. URL: http://old.notariat.ru/press_779_23.aspx.htm (дата обращения: 20.03.2014)

действия и которые оплачивают нотариальный тариф и правовую и техническую работу, а к деятельности нотариусов не применяются положения ст. 779 ГК РФ о договорах возмездного оказания услуг, поскольку взимаемые нотариусами платежи по своей природе не являются стоимостью гражданско-правовой услуги (ценой договора)»²²⁴.

Государственная пошлина, как федеральный сбор за юридически значимые действия, в данном случае нотариальные, и нотариальный тариф по сути направлены на покрытие издержек при оказании индивидуальных услуг публично-правового характера (обеспечение нотариальной деятельности), как денежные повинности не за услугу, а в связи с услугой, которая оказывается в общих интересах путем реализации государственно-властных функций в сфере нотариата. Разница между ними главным образом заключается в источнике правового закрепления (НК РФ или Основы о нотариате) и способе использования денежных средств после их взимания (перечислении в соответствующий бюджет, как иного неналогового дохода, или оставлении в кассе (на счету) нотариуса).

В своем научном исследовании Р.М. Мутушев причисляет нотариальные тарифы к парафискальным платежам, как особой группе финансовых ресурсов государства (источников финансирования публичных функций), установленных им, но остающихся в полном распоряжении юридического или физического лица, как непосредственного исполнителя публичных услуг, то есть совершающего в публичных интересах определенные государством юридически значимые действия²²⁵.

Исходя из закрепившегося в науке утверждения, что в России сложилась система фискальных взиманий, сочетающая в себе возложение обязанностей по уплате наряду с налоговыми платежами (налогами и сборами), как источниками формирования налоговых доходов бюджета, также неналоговых платежей (неналоговых доходов бюджета), к которым

²²⁴ Текст судебного решения предоставлен Федеральной нотариальной палатой и размещен на официальном сайте нотариальной палаты Республики Дагестан. URL: http://www.notary-rd.ru/sites/default/files/_652_%D0%BE%D1%82_25.03.14.pdf (дата обращения: 23.03.2014)

²²⁵ См.: Мутушев Р.М. Неналоговые доходы федерального бюджета: проблемы правового регулирования: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Саратов, 2009. С. 100-101.

относятся квазианалоги: фискальные сборы и парафискалитеты²²⁶, можно рассмотреть основания отнесения нотариального тарифа к одному из данных видов неналоговых платежей.

Все указанные платежи объединены единым предназначением – формированием финансовых ресурсов публичной власти и обладают признаками обязательности, обеспеченной посредством принуждения. Разница же между парафискалитетами (квазифискальными взиманиями²²⁷) и фискальными сборами проводится, главным образом, по-иному, нежели законодательному (бюджетному) определению в качестве неналоговых доходов бюджетов, правовому идентифицированию, вплоть до подзаконного регулирования, и непосредственному поступлению не в бюджет (государственные внебюджетные фонды), а в иные фонды денежных средств, составляющие финансы конкретных лиц публичного и частного права²²⁸.

На правовую природу нотариального тарифа, как парафискалитета, также не влияет и предлагаемое в п. 2 ст. 23 проекта Федерального закона «О нотариате и нотариальной деятельности», внесенного 2 декабря 2013 года на рассмотрение в Государственную Думу РФ, определение размеров нотариальных тарифов Правительством РФ, как исполнительным органом²²⁹.

Таким образом, в случае с государственным нотариусом два идентичных по размеру платежа (государственная пошлина и нотариальный тариф) за одно и то же нотариальное действие, например, удостоверение доверенности, приобретают совершенно разное правовое содержание в системе бюджетных доходов: налоговый или неналоговый доход (фискальный сбор). А в случае с частнопрактикующим нотариусом

²²⁶ См., например: Волков В.В. Фискальный сбор как источник неналоговых доходов бюджета: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. М., 2009. С. 46; Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (Правовые аспекты) : Монография. М.: ЗАО «ЮрИнфор», 2009. С. 66-68.

²²⁷ См.: Белых В.С., Винницкий Д.В. Налоговое право России: краткий учебный курс. М.: Норма, 2004. С. 50.

²²⁸ См., например: Волков В.В. Фискальный сбор как источник неналоговых доходов бюджета: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. М., 2009. С. 36-38; Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (Правовые аспекты) : Монография. М.: ЗАО «ЮрИнфор», 2009. С. 91-92; Гусева И.П. К вопросу о понятии и сущности косвенных налогов // Законодательство и экономика. 2003. № 6.

²²⁹ См.: Государственная Дума РФ: законопроект № 398234-6 «О нотариате и нотариальной деятельности» [сайт]. URL: <http://asozd2.duma.gov.ru/main.nsf/%28SpravkaNew%29?OpenAgent&RN=398234-6&02> (дата обращения: 25.03.2014)

нотариальный тариф приобретает явные признаки парафискалитета, поскольку его сумма идет в доход нотариуса. С позиций бюджетного права в первом примере имеет значение оказанная публично-правовая услуга, а во втором субъект её оказывающий, в зависимости от которого нотариальный тариф трансформируется из фискального сбора (неналогового дохода бюджета) в парафискалитет и обратно.

Безусловно, ситуацию бы полностью прояснило предлагаемое некоторыми учеными включение нотариального тарифа в качестве дополнительного сбора в перечень федеральных налогов и сборов, установленный в ст. 13 НК РФ наряду с государственной пошлиной²³⁰. Тогда государственный нотариус выступал бы в роли полноценного сборщика сборов, а частнопрактикующий нотариус - лица, обязанного контролировать правильность исчисления и полноту уплаты сборов.

Однако, поскольку нотариальный тариф не является налоговым сбором подобно государственной пошлине, и правоотношения по его взиманию нотариусами с лиц, обратившихся за совершением нотариальных действий, не могут быть признаны налоговыми, возникает логичный вопрос, какова же природа данных отношений. Для ответа на этот вопрос необходимо обратиться к анализу существующих правоотношений.

Как указывалось ранее, нотариальные тарифы по своей природе не являются стоимостью гражданско-правовой услуги (ценой договора), поэтому говорить о возникновении гражданско-правовых отношений при их взимании нотариусами за совершение нотариальных действий также не представляется возможным. Тем более, гражданское регулирование, по общему правилу, не затрагивает имущественных отношений, основанных на власти и подчинении сторон, в том числе финансовых и административных (п.3 ст.2 ГК РФ).

Поскольку нотариальный тариф, взысканный государственным нотариусом, направляется им в качестве неналогового платежа в

²³⁰ См.: Королев Д.А. Правовое регулирование отношений по взиманию государственной пошлины при осуществлении нотариальной деятельности: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. М., 2011. С. 60.

соответствующий бюджет Российской Федерации, то можно предположить возникновение в данном случае бюджетных правоотношений.

Под бюджетными правоотношениями, как одного из видов финансовых отношений, понимаются урегулированные нормами бюджетного права общественные отношения, возникающие в связи с формированием, распределением и использованием средств государственных и местных бюджетов²³¹. Отношения по перечислению и зачислению доходов от налогов, сборов и иных поступлений в бюджет являются одной из стадий исполнения бюджета в соответствии со статьей 218 БК РФ, то есть являются бюджетными, а не налоговыми правоотношениями²³².

В данном случае можно обратиться к позиции КС РФ, высказанной им в Постановлении от 12 октября 1998 № 24-П при анализе отношений между налогоплательщиками и кредитными учреждениями при исполнении последними платежных поручений на списание налоговых платежей. Поскольку указанные отношения регулируются налоговым законодательством, а отношения по зачислению средств, поступивших в уплату налогов на бюджетные счета - бюджетным законодательством, то последние являются бюджетными отношениями. Тем самым Суд разграничил понятия уплаты и зачисления налогов, назвав отношения по перечислению банками средств налогоплательщиков в бюджет – бюджетными отношениями²³³. Однако роль банков как участников налоговых правоотношений – посредников (сборщиков налогов и сборов) между налогоплательщиком и государством, как получателем средств, в данной ситуации нивелируется. Поэтому едва ли стоит таким же образом разграничивать отношения по взиманию государственными нотариусами сумм нотариального тарифа и их перечислению в государственный бюджет.

²³¹ См.: Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Юристъ, 2004. С. 169.

²³² См.: Яговкина В.А. Налоговое правоотношение (теоретико-правовой аспект): дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. М., 2003. С. 52.

²³³ Постановление КС РФ от 12 октября 1998 года № 24-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // Система «Гарант». URL: <http://base.garant.ru/12113265/#ixzz39grDgV2u>

Поскольку положения о нотариальном тарифе регламентированы нотариальным законодательством, а именно Основами о нотариате (ст.ст. 22, 22.1), то можно предположить, что при взимании нотариусами нотариальных тарифов возникают нотариальные правоотношения.

По сути, нотариальный процесс при совершении конкретного нотариального действия включает в себя комплекс различных действий нотариуса, к которым относится и взимание нотариального тарифа как обязательного условия. Так, Т.Г. Калиниченко относит действия по взиманию тарифа к четвертой (заключительной) стадии нотариального производства, связанной с изданием нотариального акта²³⁴. Однако взимание государственным нотариусом за совершение нотариальных действий государственной пошлины, урегулированной налоговым законодательством, составляет предмет налоговых правоотношений.

Однако вопрос существования нотариальных правоотношений для отнесения к ним отношений по взиманию нотариальных тарифов зависит от выделения нотариального права в качестве самостоятельной отрасли права со своей спецификой, предметом и методом правового регулирования, то есть «объективно обособившейся внутри целостной системы права совокупности однородных правовых норм, регулирующих определенную область (сферу) общественных отношений»²³⁵. Ведь качественная особенность и относительная обособленность различных групп общественных отношений предопределяет и своеобразие регулирующих их правовых норм²³⁶.

Хотя нотариальное право рассматривается и как комплексная отрасль права, объединяющая систему норм, регулирующих порядок совершения нотариальных действий и взаимоотношения нотариуса с участниками нотариального производства²³⁷, и как подотрасль конституционного права -

²³⁴ Калиниченко Т.Г. Нотариальное право и процесс в Российской Федерации: теоретические вопросы развития: монография. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Норма: ИНФРА-М, 2012 С. 137.

²³⁵ См.: Матузов Н.И., Малько А.В. Теория государства и права: учебник. М: Юристъ, 2004. С. 149.

²³⁶ См.: Марченко М.Н. Теория государства и права: учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М.: ТК Велби, Проспект, 2004. С. 566.

²³⁷ См.: Гонгало Б.М., Зайцева Т.И. и др. Настольная книга нотариуса в 2 томах. 2-е изд., исп. и доп. М.: Волтерс Клувер. 2004. Т.1. URL: http://servermd.narod.ru/pages/nastolnaya_kniga_notariusa.html#ТОС_id3927388 (дата обращения: 28.09.2014)

совокупность правовых норм и институтов, регулирующих общественные отношения в сфере организации и осуществления нотариальной деятельности, а также отношения по государственному регулированию нотариальной деятельности²³⁸. Указанные и иные ученые склоняются к тому, что для выделения нотариального права в качестве отдельной отрасли права пока нет достаточных оснований²³⁹.

С.Б. Акимова в своем диссертационном исследовании называет нотариат межотраслевым институтом права²⁴⁰, а И.А. Алферов, утверждает, что нотариальное право как отдельная (и не комплексная) отрасль права может рассматриваться только тогда, когда нормы данной отрасли будут направлены на регулирование нотариальных правоотношений как отношений складывающихся между нотариусом и заинтересованным лицом, обратившимся за совершением нотариального действия. Нормы же, определяющие финансовые аспекты нотариальной деятельности наряду с порядком организации нотариата и обязательными условиями совершения того или иного нотариального действия, по их характеру он относит к нормам административного права²⁴¹.

На наш взгляд, финансовые аспекты нотариальной деятельности следует рассматривать в качестве предмета финансовых правоотношений, связанных с образованием, распределением и использованием государственных и муниципальных денежных фондов и доходов²⁴², в которых отчетливо выступают два правовых элемента: государственно-властный (организационный) и имущественный²⁴³.

²³⁸ См.: Черемных Г.Г., Черемных И.Г. Нотариальное право Российской Федерации. М.: Юрид.лит., 2005. URL: <http://lawdiss.org.ua/books/a1992.doc.html> (дата обращения: 28.09.2014)

²³⁹ См. также, например: Пиепу Ж.-Ф., Ягр Ж. Профессиональное нотариальное право / пер. с франц. И.Г. Медведева. М.: Юристъ, 2001. С. 31

²⁴⁰ См.: Акимова С.Б. Обеспечение конституционного права граждан на оказание квалифицированной юридической помощи и защиты права собственности нотариатом в Российской Федерации): дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.02. Пенза, 2004. С.29.

²⁴¹ См.: Алферов И.А. Нотариальная форма защиты и охраны права и законного интереса: дис. ... канд. юрид. наук: 12 00 15. М., 2007. С.184.

²⁴² См.: Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Юристъ, 2004. С. 67.

²⁴³ См.: Бьяля А.Б., Горбунова О.Н., Грачева Е.Ю. и др. Финансовое право: учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М.: ТК Велби, Проспект, 2008. С.32.

Среди видов финансовых правоотношений выделяются финансово-контрольные правоотношения, включающие контрольные полномочия властных субъектов и корреспондирующие им права, обязанности и ответственность подконтрольных субъектов, как правовая связь между контролирующим и подконтрольными субъектами в целях создания наиболее благоприятных условий для реализации нормативно-правовых предписаний в поведении, деятельности последних, обеспечения эффективности правового регулирования, восстановления состояния законности и правопорядка в случаях их нарушения²⁴⁴.

Отношения по взиманию нотариальных тарифов обладают рядом схожих признаков с финансово-контрольными правоотношениями: возникают в связи с необходимостью контроля за исполнением законодательства, установившего обязанность уплаты нотариальных тарифов в определенном порядке и размерах, а применительно к государственному нотариусу еще и контроля за своевременностью и полнотой их уплаты в бюджет, лишены непосредственного имущественного содержания, но направлены на надлежащее исполнение имущественной обязанности плательщиками тарифов, публично-правовая обязанность нотариусов по взиманию тарифов в случае её неисполнения или ненадлежащего исполнения обеспечивается возможностью привлечения их к ответственности за совершение действий, противоречащих законодательству РФ в соответствии со ст. 17 Основ о нотариате. В случае отказа клиента уплатить требуемую сумму нотариального тарифа нотариус либо не завершит нотариальное действие, либо не отдаст нотариально оформленный документ до её полной оплаты.

В данном случае обязывающие финансово-правовые нормы в рамках императивного метода финансово-правового регулирования (метода властных предписаний) требуют от участников финансовых отношений (нотариусов и лиц, обратившихся за совершением нотариальных действий)

²⁴⁴ См.: Грачева Е.Ю. Проблемы правового регулирования финансового контроля. М.: Юриспруденция, 2000. С. 135; Бьяля А.Б., Горбунова О.Н., Грачева Е.Ю. и др. Финансовое право: учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М.: ТК Велби, Проспект, 2008. С.32.

совершить определенные действия: взыскать нотариальный тариф до совершения нотариального действия для первых и уплатить его сумму для вторых. Одновременно данные финансово-правовые нормы содержат запрет на совершение нотариальных действий без оплаты нотариального тарифа.

Таким образом, государство, возложив на нотариусов публичные функции по осуществлению нотариальной деятельности, законодательно установив нотариальные платежи и обязав нотариусов взимать их за совершение нотариальных действий в определенных суммах и порядке, осуществляет контроль за надлежащим исполнением нотариусами возложенных на них функций, в том числе финансовый, в отношении обязательного взыскания сумм нотариальных тарифов, должного документального отражения данного факта в специальных реестрах с учетом полагающихся льгот и освобождений и специальной направленности, вне зависимости от назначения данных платежей – в бюджет государства в случае государственного нотариуса или в кассу (на счет) частнопрактикующего нотариуса. Нотариусы при этом в зависимости от бюджетной принадлежности выступают лицами, обязанными контролировать правильность исчисления и полноту уплаты тарифов, или посредниками (сборщиками нотариальных тарифов) между государством, представителями которого они являются, и лицами, обратившимся за совершением нотариальных действий. Следовательно, можно говорить об опосредованном финансовом контроле, осуществляемом нотариусами в отношении взимания нотариальных платежей.

Исходя из вышеизложенного, на наш взгляд, целесообразным является рассмотрение отношений по взиманию нотариусами нотариальных тарифов в качестве финансово-контрольных правоотношений.

Ранее государственные и частнопрактикующие нотариусы также выполняли контролирующие функции и в отношении налогов на имущество, переходящее в порядке наследования или дарения. Так, согласно статье 5 ФЗ от 12 декабря 1991 года № 2020-1 «О налоге с имущества, переходящего в

порядке наследования или дарения»²⁴⁵ физические лица, проживающие за пределами РФ, могли получить от нотариуса документ, удостоверяющий право собственности на имущество, лишь после уплаты ими налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения, и предъявления нотариусу соответствующей квитанции. При этом наследственное имущество и имущество, перешедшее в порядке дарения, могло быть продано, подарено, обменено собственником только после уплаты им налога, подтвержденной справкой налогового органа.

Кроме того, данный налог исчислялся налоговым органом на основании сведений (справки о стоимости имущества) в обязательном порядке направляемых нотариусом в 15-дневный срок с момента выдачи свидетельства о праве на наследство или удостоверения договоров дарения, для последующего направления плательщику платежного извещения по его уплате. В приведенном примере можно говорить об участии нотариусов в налоговых отношениях в качестве лиц, обязанных представлять налоговым органам данные, необходимые для исчисления налога на имущество, переходящее в порядке наследования или дарения.

Поскольку указанный закон был отменен с 01 января 2006 года²⁴⁶, а ч. 4 ст. 16 Основ о нотариате о направлении нотариусом соответствующих сведений в налоговый орган, как единственное исключение из общего правила о тайне совершения нотариальных действий, утратила силу, в настоящее время за нотариусами осталась закрепленной п.6 ст. 85 НК РФ лишь специальная обязанность по сообщению налоговым органам по месту своего нахождения (месту жительства) сведений о выдаче физическим и юридическим лицам свидетельств о праве на наследство и о нотариальном удостоверении договоров дарения не позднее пяти дней со дня совершения соответствующего действия.

²⁴⁵ Закон РФ от 12 декабря 1991 года № 2020-1 (ред. от 30.12.2001) «О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения» // РГ. 1992. № 59.

²⁴⁶ Федеральный закон РФ от 01 июля 2005 года № 78-ФЗ «О признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации в связи с отменой налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения» // СЗ РФ от 04 июля 2005 года, № 27, ст. 2717.

В связи с исполнением нотариусами данной обязанности и, исходя из собственной условной классификации участников налоговых правоотношений, профессор И.И. Кучеров определяет нотариусов в группу субъектов налоговых правоотношений, содействующих налоговому администрированию, а именно деятельности налоговых администраций (органов налогового администрирования), наделенных какими-либо властными полномочиями в сфере налогообложения²⁴⁷. На наш взгляд, подобное ассоциирование адекватно отражает природу данных отношений.

Другие ученые в данном случае рассматривают нотариусов в качестве лиц, обязанных информировать налоговые органы о сведениях, связанных с учетом налогоплательщиков²⁴⁸.

Указанная обязанность неоднократно становилась предметом судебных споров между нотариусами и налоговыми органами, в первую очередь ввиду нарушения тайны нотариального действия, предусмотренной ч. 2 ст. 5 Основ о нотариате, когда справки о совершенных нотариальных действиях выдаются только по требованию суда, прокуратуры, органов следствия в связи с находящимися в их производстве уголовными или гражданскими делами, а также арбитражного суда по разрешаемым им спорам²⁴⁹.

Согласно другим доводам против исполнения нотариусами данной обязанности, как следует из названия статьи 85 НК РФ в обязанности органов, учреждений, организаций и должностных лиц входит сообщение в налоговые органы сведений, связанных с учетом налогоплательщиков, сведения же о нотариальных действиях по переходу имущества в порядке наследования или дарения к таковым не относятся, поскольку не связаны с учетом налогоплательщиков по исчислениям отмененного налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения. С другой

²⁴⁷ См.: Кучеров И.И. Налоговое право России: курс лекций. 2-е изд., перераб. и доп. М.: ЮрИнфоР, 2006. С. 256.

²⁴⁸ См.: Еналеева И.Д., Сальникова Л.В. Налоговое право России: учебник для вузов. М.: Юстицинформ, 2006. С. 90; Парыгина В.А., Тедеев А.А. Налоговое право Российской Федерации / серия «Учебники, учебные пособия». Ростов-на-Дону: Феникс, 2002. С. 188.

²⁴⁹ См., например: Решение Верх-Исетского районного суда г. Екатеринбурга от 23 июня 2006 года // Юшкова Е.Ю. Судебная практика по нотариату. Российское право: образование, практика, наука, 2009. № 10. С.48

стороны, не связанными с учетом налогоплательщиков признавались сведения о выдаче свидетельств о праве на наследство и об удостоверении договоров дарения только между членами семьи и близкими родственниками ввиду того, что на основании п.п. 18, 18.1 ст. 217 НК РФ не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) доходы физических лиц, получаемые от физических лиц в порядке наследования и в порядке дарения, в случае, если даритель и одаряемый являются членами семьи (или) близкими родственниками согласно Семейному кодексу РФ²⁵⁰.

Однако несмотря на позиции, высказанные в решениях судов, государственными органами были созданы все условия для реализации данного положения путем разработки и утверждения федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, во исполнение п.10 ст. 85 НК РФ соответствующих форм для заполнения нотариусами (форма ПН «Сведения о выдаче свидетельства о праве на наследство» и форма Д «Сведения о нотариальном удостоверении договора дарения»)²⁵¹. Поэтому нотариусов можно назвать полноценными участниками налоговых правоотношений в качестве лиц, обязанных информировать налоговые органы о фактах, существенных для налогообложения.

Также хотелось бы отметить, что по просьбе заинтересованных лиц нотариус может выступать посредником между органом регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним и лицом, обратившимся за совершением нотариального действия по передаче на государственную регистрацию заявления о государственной регистрации прав (ограничений права) с приложением необходимых документов ввиду совершенных им нотариальных действий, на основании которых подлежит государственной регистрации право на недвижимое имущество, сделки с ним или

²⁵⁰См.: например: Определение Свердловского областного суда от 19 августа 2008 года // Судебная практика по вопросам нотариальной деятельности (2004-2009): сборник / сост. Е.Ю. Юшкова. 3-е изд. М.: Инфотропик Медиа, 2011. С.153-156.

²⁵¹ Приказ Минфина России и ФНС РФ от 17 сентября 2007 года № ММ-3-09/536 (ред. от 25.11.2013) «Об утверждении форм сведений, предусмотренных статьей 85 Налогового кодекса Российской Федерации», вступивший в силу в соответствии с Письмом ФНС РФ от 20 декабря 2007 года № СК-6-09/991 (зарегистрирован в Минюсте России 19 октября 2007 года № 10369) // БНА. 2007. № 48.

возникновение ипотеки в силу закона (ст. 86.1, 86.2 Основ о нотариате, ст. 16 Федерального закона от 21 июля 1997 года № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним»²⁵²). Как правило, получение по окончании регистрационных действий свидетельства о государственной регистрации права, а также иных документов, выдаваемых регистрационным органом, и передача их заинтересованным лицам, тоже входят в обязанности нотариуса. Уплата государственной пошлины за осуществление государственной регистрации прав является необходимым условием для её проведения, однако поскольку представление документа о её уплате вместе с заявлением о государственной регистрации прав и иными необходимыми для государственной регистрации прав документами не требуется (информация о её зачислении проверяется в Государственной информационной системе о государственных и муниципальных платежах) (ст. 11, п. 4 ст. 16 указанного ФЗ от 21 июля 1997 года № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним»), то едва ли можно говорить о содействии нотариуса в налоговых правоотношениях по контролю за правильностью исчисления и полнотой её уплаты в бюджет.

Таким образом, на сегодняшний день дополнительно к роли нотариусов, как налогоплательщиков, можно говорить об участии частнопрактикующего нотариуса в налоговых правоотношениях в качестве налогового агента (работодателя и арендатора государственного и муниципального имущества), а также об ином, не поименованном в ст.9 НК РФ участии обеих категорий нотариусов в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, как лиц, обязанных информировать налоговые органы о фактах, существенных для налогообложения, а также применительно к государственным нотариусам – как сборщиков государственных пошлин за совершение нотариальных действий.

Для полноценного раскрытия правового статуса нотариусов, как участников налоговых отношений, остается лишь рассмотреть особенности

²⁵² СЗ РФ. 1997. № 30. Ст. 3594.

ответственности за нарушения налогового законодательства как его обязательного элемента наряду с субъективными правами и обязанностями в сфере налогообложения.

Ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах является обязательным элементом правового статуса субъектов налогового права наряду с закрепленными налоговым законодательством субъективными правами и обязанностями в сфере налогообложения.

Поскольку правовая природа налоговой ответственности остаётся в науке дискуссионной, то для решения поставленных в настоящей работе задач будем придерживаться точки зрения, основанной на выделении налоговой ответственности в качестве самостоятельного вида юридической ответственности, урегулированной нормами налогового права²⁵³.

Невыполнение или ненадлежащее исполнение налоговых обязанностей влечет возникновение юридической ответственности, установленной нормами различных отраслей законодательства: налогового, административного и уголовного законодательства. В зависимости от видов нарушений, обусловленных различной степенью общественной опасности (налоговые правонарушения или правонарушения (преступления) в сфере налогообложения) возможно наступление налоговой ответственности, административной (в отношении должностных лиц, указанных в ст. 2.4 КоАП РФ) или уголовной. Некоторые ученые отмечают возможность привлечения виновных в нарушении налогового законодательства также к дисциплинарной и материальной ответственности²⁵⁴.

Государственные и частнопрактикующие нотариусы могут быть привлечены к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах, в первую очередь, как налогоплательщики – физические лица. К налоговой ответственности - за совершение налоговых правонарушений,

²⁵³ См., например: См.: Крохина Ю.А. Налоговое право России: учебник для вузов. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. С. 477-479; Елизарова Н.В. Налоговое право: учебник. МИЭМП, 2010. С. 215; Миляков Н.В. Налоговое право: учебник. М.: ИНФРА_М, 2008. С. 248-251; Кучеров И.И. Налоговое право России: курс лекций. 2-е изд., перераб. и доп. М.: ЮрИнфоР, 2006. С.385. Грачева Е.Ю., Ивлиева М.Ф., Соколова Э.Д. Налоговое право: учебник. М.: Юристъ, 2005. С. 110-116 Белых В.С., Винницкий Д.В. Налоговое право России: краткий учебный курс. М.: Норма, 2004. С. 217-218.

²⁵⁴ См.: Грачева Е.Ю., Ивлиева М.Ф., Соколова Э.Д. Налоговое право: учебник. М.: Юристъ, 2005. С. 111.

связанных с непредставлением налоговой декларации, в том числе несоблюдением порядка её представления в электронной форме) в налоговый орган в установленный срок по месту своего учета (ст.ст. 119, 119.1 НК РФ), неуплатой или неполной уплатой сумм налогов в результате неправильного их исчисления или занижения налоговой базы, в том числе умышленно (ст. 122 НК РФ), несоблюдением порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест или в отношении которого налоговым органом приняты обеспечительные меры в виде залога (ст. 125 НК РФ), непредставление или неправомерное несообщение налогоплательщиком налоговому органу документов и (или) иных сведений, необходимых для осуществления налогового контроля (ст.ст. 126, 129.1 НК РФ). К уголовной ответственности - за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов в крупном и особо крупном размерах (ст. 198 УК РФ).

На частнопрактикующих нотариусов, как налогоплательщиков – самозанятых лиц, дополнительно распространяются такие составы налоговых правонарушений, влекущих наступление налоговой ответственности, как нарушение срока постановки на учет в налоговом органе, которая должна быть осуществлена после выдачи нотариусу лицензии на право нотариальной деятельности (ст. 116 НК РФ), и грубое нарушение правил учета доходов и расходов, а также объектов налогообложения в течение одного и более налогового периода, в том числе повлекшие занижение налоговой базы (отсутствие первичных документов, регистров учета, неправильное или несвоевременное отражение в них хозяйственных операций, материальных ценностей, денежных средств, финансовых вложений и нематериальных активов) (ст. 120 НК РФ).

Для налоговых агентов, в роли которых могут выступать частнопрактикующие нотариусы, отдельно установлена налоговая ответственность за невыполнение возложенных на них функций по удержанию и (или) перечислению налогов в виде неправомерного неудержания и (или) неперечисления (неполного удержания и (или) перечисления) в установленный срок сумм налога, подлежащего удержанию

и перечислению (ст.123 НК РФ), включая непредставление налоговому органу документов и (или) иных сведений, необходимых для осуществления налогового контроля (ст. 126 НК РФ), а также уголовная ответственность - за неисполнение в личных интересах обязанностей по исчислению, удержанию или перечислению налогов и (или) сборов в бюджет (ст. 199.1 УК РФ).

За нарушение налоговой обязанности нотариусов, установленной п.6 ст.85 НК РФ в отношении сведений о выдаче физическим и юридическим лицам свидетельств о праве на наследство и о нотариальном удостоверении договоров дарения, предусмотрена не только налоговая ответственность в связи с непредставлением или несвоевременным предоставлением указанной информации (ст.ст. 126, 129.1 НК РФ), но и административная, ввиду нарушения сроков представления (сообщения) сведений в налоговые органы, связанных с учетом организаций и физических лиц, либо их представление в неполном или в искаженном виде (п.2 ст. 15.6 КоАП РФ).

Что касается невыполнения (ненадлежащего выполнения) государственными нотариусами обязанности по взиманию государственных пошлин за совершение нотариальных действий, то ни налоговое законодательство, ни административное или уголовное законодательство, не содержат соответствующих составов правонарушений (преступлений), поэтому не может повлечь применение каких-либо санкций. Однако такие действия могут рассматриваться как иное правонарушение (например, должностное) и повлечь другие неблагоприятные последствия, которые также распространяются и на финансово-контрольные отношения по взиманию нотариусами нотариальных тарифов.

Финансовые аспекты деятельности нотариусов фиксируются в реестрах для регистрации нотариальных действий, форма которых и порядок заполнения утверждаются Минюстом России²⁵⁵, и подлежат подтверждению подписями обратившихся за совершением нотариальных действий лиц.

²⁵⁵ См.: Приказ Минюста России от 10 апреля 2002 года № 99 (ред. от 04.07.2014) «Об утверждении Форм реестров для регистрации нотариальных действий, нотариальных свидетельств и удостоверительных надписей на сделках и свидетельствуемых документах» (зарегистрирован в Минюсте России 18 апреля 2002 года № 3385) // РГ РФ. 2002. № 72.

В рамках контроля за исполнением нотариусами профессиональных обязанностей, осуществляемого Минюстом России и его территориальными органами в отношении государственных нотариусов и нотариальными палатами в отношении частнопрактикующих нотариусов согласно ст. 34 Основ о нотариате, организация их работы, в том числе сведения и документы, касающиеся расчетов с физическими и юридическими лицами, а также соблюдение правил нотариального делопроизводства, подлежат проверке, проводимой один раз в четыре года.

Кроме того, в соответствии с изменениями, внесенными в Основы о нотариате в конце 2014 года²⁵⁶, виновное ненадлежащее выполнение или невыполнение нотариусом своих профессиональных обязанностей, нарушение этических норм поведения нотариуса и иных требований законодательства и положений Кодекса профессиональной этики нотариусов в Российской Федерации влечет для него наступление дисциплинарной ответственности (ст. 6.1. Основ о нотариате).

К дисциплинарным проступкам относятся, в том числе: произвольное изменение размера нотариального тарифа в сторону его завышения или занижения в сравнении с установленным размером тарифов; непредставление или несвоевременное представление достоверной статистической отчетности, необходимой информации или данных по запросам нотариальной палаты, налоговых и иных органов, действующих в пределах их компетенции; грубое или неоднократное (два и более раз) нарушение правил ведения нотариального делопроизводства, а также не соблюдение российского налогового и иного законодательства (глава VIII Кодекса профессиональной этики нотариусов Российской Федерации²⁵⁷).

Неоднократное совершение нотариусом дисциплинарных проступков и нарушение законодательства может повлечь подачу нотариальной палатой в суд ходатайства о лишении его права нотариальной деятельности.

²⁵⁶ Федеральный закон от 29 декабря 2014 года № 457-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» // РГ. 2014. № 299.

²⁵⁷Профессиональный кодекс нотариусов Российской Федерации, утв. Постановлением Собрания представителей нотариальных палат субъектов Российской Федерации от 18 апреля 2001 года № 10 // Федеральная нотариальная палата. URL: <http://old.notariat.ru/section23268.htm> (дата обращения: 12.01.2015)

Поэтому, выявление фактов совершения противоречащих российскому законодательству действий, в том числе неправильного взимания государственных пошлин (нотариальных тарифов) за совершение нотариальных действий, может повлечь для государственного нотариуса возникновение дисциплинарной ответственности вплоть до увольнения, как лица наемного труда на основании положений ТК РФ, а для частнопрактикующего нотариуса – отзыв лицензии и прекращение его деятельности в судебном порядке (ст. 17 Основ о нотариате).

Наличие лишь дисциплинарной ответственности за неисполнение (ненадлежащее исполнение) функций по взиманию государственных пошлин за совершение нотариальных действий, на наш взгляд, не может служить основанием для отрицания существования полноценного налогово-правового статуса государственных нотариусов, как сборщиков сборов.

На основании вышеизложенного, поскольку участие нотариусов в налоговых правоотношениях не ограничивается ролью налогоплательщиков и включает иную причастность в рамках некоего посредничества, исключаящего личный имущественный интерес в этих отношениях, используя удачную, на наш взгляд, классификацию признанных и фактических участников налоговых правоотношений, предложенную профессором И.И. Кучеровым, можно констатировать существование у нотариусов, как субъектов, содействующих уплате налогов и сборов, статуса сборщиков сборов (у государственных) и статуса налогового агента (у частнопрактикующих), а также как лиц, обязанных информировать налоговые органы о фактах, существенных для налогообложения - статуса субъектов, содействующих налоговому администрированию.

Таким образом, можно выделить следующие налогово-правовые статусы, возникающие у нотариусов, как участников налоговых правоотношений.

Государственным нотариусам присущи: общий налогово-правовой статус физических лиц – налогоплательщиков, специальный налогово-правовой статус субъектов, содействующих уплате налогов и сборов, а

именно сборщиков государственных пошлин за совершение нотариальных действий, и специальный налогово-правовой статус субъектов, содействующих налоговому администрированию - лиц, обязанных информировать налоговые органы о фактах, существенных для налогообложения.

Частнопрактикующие нотариусы располагают: общим налогово-правовым статусом физических лиц-налогоплательщиков, специальным налогово-правовым статусом самозанятых лиц, занимающихся профессиональной деятельностью по оказанию нотариальных услуг, специальным налогово-правовым статусом субъектов, содействующих уплате налогов и сборов, а именно налоговых агентов, и специальным налогово-правовым статусом субъектов, содействующих налоговому администрированию - лиц, обязанных информировать налоговые органы о фактах, существенных для налогообложения.

Как видно из вышеизложенного, государственного и частнопрактикующего нотариусов объединяет наличие общего налогово-правового статуса физических лиц для уплаты установленных законодательством налогов и сборов и специального налогово-правового статуса субъектов, содействующих налоговому администрированию. Различия проводятся по особенностям специального налогово-правового статуса нотариусов, как субъектов, содействующих уплате налогов и сборов и по возникновению у частнопрактикующих нотариусов дополнительно специального налогово-правового статуса самозанятых лиц.

В отношениях по взиманию нотариусами сумм нотариальных тарифов за совершение нотариальных действий, ввиду их неналоговой природы, можно говорить лишь о возникновении в рамках содействия их уплате у государственного нотариуса финансово-контрольного статуса сборщика нотариальных тарифов, как фискальных сборов, и у частнопрактикующего нотариуса - финансово-контрольного статуса лица, обязанного контролировать правильность исчисления и полноту уплаты нотариального тарифа, как парафискалитета.

ГЛАВА 3. ОБЩИЕ И ОСОБЕННЫЕ ХАРАКТЕРИСТИКИ НАЛОГОВО-ПРАВОВОГО СТАТУСА ЛАТИНСКИХ НОТАРИУСОВ В ЗАРУБЕЖНЫХ ГОСУДАРСТВАХ

3.1. Налогово-правовой статус нотариусов стран ближнего зарубежья как налогоплательщиков и налоговых агентов (на примере Украины, Казахстана, Белоруссии, Молдовы и других государств)

Российская Федерация присоединилась к странам, признавшим в основных чертах систему латинского нотариата еще в 1995 году, однако переход к «новой» системе осуществляется поэтапно путем постепенного сокращения числа государственных нотариальных контор. Перевод нотариата на небюджетную основу характерен для стран бывшего СССР, причем для каждой страны он имеет свои особенности. В течение последних 20 лет к ней пришли Армения, Казахстан, Молдова, Украина. Активные действия в данном направлении предпринимаются в Белоруссии и Азербайджане. Прибалтийские государства перешли на небюджетный нотариат еще в 1993 году, например, в Литве 1 января 1993 года все государственные нотариусы перешли на самофинансирование.

Система латинского нотариата признается более перспективной и действует с некоторыми особенностями почти во всех странах западной Европы, в странах Латинской Америки, Африки, Азии и даже в Японии. Большинство стран, где действуют латинские нотариусы, являются членами Международного союза латинского нотариата (International Union of Notaries (UINL)), основанного в 1948 году и включающего 86 государств-участников²⁵⁸.

Латинские нотариусы или нотариусы гражданского права («civil-law notary»), в отличие от публичных нотариусов общего права, являются квалифицированными практикующими юристами свободной профессии,

²⁵⁸ Международный союз латинского нотариата (МСЛН) [сайт]. URL: <http://www.uinl.org/6/member-notariats-country> (дата обращения: 05.05.2014)

обладающими соответствующей лицензией на оказание широкого круга юридических услуг на платной основе. Латинские нотариусы имеют свои нотариальные конторы, действуют в частном порядке как независимый беспорный орган, наделенный государственно-властными полномочиями, в том числе удостоверительного и подтверждающего характера. Их деятельность связана, в первую очередь, с подготовкой проектов, удостоверением правовых документов, в том числе связанных с созданием компаний, передачей имущества, вопросами наследования, правовым консультированием, включая вопросы минимизации налогов на имущество, участием в государственных регистрационных действиях и процедуре примирения сторон²⁵⁹. В некоторых странах (Италии, Нидерландах, Франции) нотариусы также фиксируют совершенные нотариальные действия путем составления специальных актов, протоколов или архивов²⁶⁰. В России латинским нотариусам соответствуют частнопрактикующие нотариусы.

К общим чертам, характерным для латинских нотариусов большинства стран латинской системы нотариата, можно отнести: признание амбивалентности публично-частной правовой природы нотариуса как публичного служащего и одновременно лица свободной профессии, получение государственно-властных полномочий по приданию частным актам аутентичного характера, доказательственной и исполнительной силы, регламентация их деятельности в законодательном порядке, назначение на должность уполномоченным государственным органом, обязательное участие в специально учреждаемых коллективных органах нотариального самоуправления, страхование персональной ответственности, получение нотариусом за совершенные им действия платы (нотариального тарифа), размер которой, как правило, устанавливается законом, установление квот нотариусов для работы на территории нотариального округа.

²⁵⁹ Answers Help Center. URL: <http://www.answers.com/topic/civil-law-notary#ixzz1jWcQmzM8> (дата обращения: 08.01.2012)

²⁶⁰ John Henry Merryman and Rogelio Pérez-Perdomo, *The Civil Law Tradition: An Introduction to the Legal Systems of Europe and Latin America*. 3rd ed. Stanford: Stanford University Press, 2007. 107.

Однако наличие общих черт, свойственных латинской системе нотариата в целом, не отрицает существования определенной специфики, вызванной особенностями государственно-правового регулирования данной сферы отношений в каждой отдельно взятой стране, в том числе в связи с уплатой нотариусами налогов и сборов.

Рассмотрим налогово-правовой статус латинских нотариусов в странах ближнего зарубежья, как самозанятых лиц, занимающихся профессиональной деятельностью по оказанию нотариальных услуг, и налоговых агентов.

В Украине, как и в России, наряду с частными нотариусами действуют государственные нотариусы. В соответствии со ст. 31 Закона от 2 сентября 1993 года №3425-ХІІ «О нотариате»²⁶¹ за совершение нотариальных действий частные нотариусы взимают плату, размер которой определяется по договоренности между нотариусом и обратившимся лицом, но не менее размера ставок государственной пошлины, которая взимается государственными нотариусами за аналогичные нотариальные действия. Также они вправе оказывать дополнительные услуги правового и технического характера, не связанные с совершаемым нотариальным действием, в размерах, определяемых по договоренности сторон. Примечательно, что государственные нотариусы, тоже вправе взимать плату за оказание указанных услуг, но в размерах, установленных главными управлениями юстиции Минюста регионов (областей и города Киев).

Доходы от деятельности частных нотариусов, рассматриваемых в целях налогообложения, как физические лица, осуществляющие независимую профессиональную деятельность, к которым также относятся врачи, адвокаты, аудиторы, бухгалтеры, архитекторы, инженеры и др., облагаются НДФЛ в соответствии с положениями раздела IV «Налог на доходы физических лиц», в том числе ст. 178 «Налогообложение доходов, полученных физическим лицом, осуществляющим независимую

²⁶¹ Информационно-поисковая система «Законодательство стран СНГ» [сайт]. URL: http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=14463 (дата обращения: 10.01.2014)

профессиональную деятельность» Налогового кодекса Украины от 2 декабря 2010 года № 2755-VI²⁶².

Нотариус должен самостоятельно встать на налоговый учет как самозанятое лицо в течение 10 календарных дней после государственной регистрации такой деятельности, иначе он утратит право учета расходов в налогооблагаемой базе.

Доходом признается совокупный чистый доход, то есть разница между доходом и документально подтвержденными расходами, необходимыми для осуществления нотариальной деятельности.

Для определения базы налогообложения рассчитывается среднемесячный налогооблагаемый доход. Нотариусы обязаны вести учет доходов и расходов своей деятельности по форме и в порядке, определенном, как и для предпринимателей, Приказом Министерства доходов и сборов Украины от 16 сентября 2013 года № 481 «Об утверждении формы Книги учета доходов и расходов, которую ведут физические лица - предприниматели, кроме лиц, избравших упрощенную систему налогообложения, и физические лица, осуществляющие независимую профессиональную деятельность, и Порядка ее ведения». Так, нотариусами ведется в бумажном или электронном виде Книга учета доходов и расходов, в которой по итогам рабочего дня, в течение которого получен доход, на основании первичных документов осуществляются записи о полученных доходах и документально подтвержденных расходах. По сравнению с ранее действовавшим одноименным порядком, установленным Приказом Государственной налоговой службы Украины от 24 декабря 2010 года № 1025, в форме Книги было изменено наименование многих граф учета и уменьшено их количество в сторону ликвидации явной коммерческой составляющей деятельности, а также установлен срок хранения Книги в течение 3 лет после окончания отчетного периода, в котором была осуществлена последняя запись.

Поскольку нормами налогового законодательства не предусмотрен конкретный перечень расходов для физических лиц, осуществляющих независимую профессиональную деятельность, основным критерием для обоснования расходов, уменьшающих доход для определения объекта налогообложения, является их принадлежность и необходимость для осуществления независимой профессиональной деятельности. Так, целесообразно учитывать расходы частных нотариусов, связанные с организацией нотариальной деятельности и обусловленные требованиями Закона Украины от 2 сентября 1993 года №3425-ХІІ «О нотариате».

Перечень конкретных возможных расходов приведен в Приказе Государственной налоговой службы Украины от 24 декабря 2012 года N 1185 «Об утверждении Обобщающей налоговой консультации относительно некоторых вопросов налогообложения физических лиц, осуществляющих независимую профессиональную деятельность (частных нотариусов, адвокатов)», и Приказе Министерства доходов и сборов Украины «Об утверждении Обобщающей налоговой консультации относительно расходов частного нотариуса» от 30 декабря 2013 года № 884. Среди таковых указываются: аренда рабочего места нотариуса, в том числе его текущий ремонт, оборудование пандуса для подъезда инвалидов; страхование гражданско-правовой ответственности частного нотариуса; уплата ежемесячных членских взносов нотариусами на обеспечение нотариального самоуправления; техническое обеспечение деятельности рабочего места нотариуса и его обслуживание; программное обеспечение, пользование электронной базой законодательства; установка, обслуживание и пользование государственными и едиными реестрами; изготовление печати, штампов с текстами удостоверяющих надписей; расходы на приобретение специальных бланков нотариальных документов и ведение реестров для регистрации нотариальных действий, книг, журналов регистрации (учета), предусмотренных номенклатурой; расходы на приобретение канцелярских принадлежностей (картонажи, архивные папки, твердый картон, канцелярская бумага, технические средства для прошивки документов и тому

подобное); расходы на обеспечение сохранения документов нотариального делопроизводства; прохождение повышения квалификации, участие в краткосрочных семинарах, международных семинарах, симпозиумах, научно-практических конференциях; усовершенствование профессионального мастерства; учеба в школе молодого нотариуса; приобретение и подписка юридической литературы (книг, журналов, дисков, программ и тому подобное); оплата труда и обязательные начисления на фонд оплаты труда помощников, секретарей, стажеров (наемных работников); уплата взносов в Пенсионный фонд Украины, в том числе в пользу наемных работников, и фонды общеобязательного государственного социального страхования; открытие счетов в банках и их расчетно-кассовое обслуживание (деPOSITные счета); расходы на почтовые и курьерские услуги, необходимые для ведения нотариальной деятельности и коммунальные расходы (электро-, газо-, тепло-, водоснабжения) на содержание рабочего места частного нотариуса, в случае если это нежилое помещение является собственностью частного нотариуса.

На наш взгляд, Минфин России или ФНС России, в том числе совместно, также могли бы предоставить более конкретные (полные) сведения о возможных расходах частнопрактикующих нотариусов, которые должны учитываться при расчете НДФЛ как профессиональные вычеты, в своих разъяснительных документах на основе систематизированных данных, положений действующего законодательства и сложившейся практики.

Общая ставка налога составляет 15 % базы налогообложения, однако нотариусы и индивидуальные предприниматели применяют ставку налога 17 % к части среднемесячного годового налогооблагаемого дохода, превышающего десятикратный размер минимальной заработной платы на 1 января налогового (отчетного) года. Окончательный расчет налога на доходы физических лиц за отчетный налоговый год производится плательщиком самостоятельно согласно данным, отмеченным в налоговой декларации. Налоговая декларация подается нотариусом по результатам отчетного года

до 1 мая года, наступающего за отчетным, а до 1 августа того же года, самостоятельно оплачивается сумма налогового обязательства.

В отношении своих работников (в количестве не более четырех человек), нотариус является ответственным за начисление, удержание и уплату (перечисление) в бюджет налога с их доходов. Также, согласно п. 33 Приказа Министерства юстиции Украины от 3 марта 2004 года №20/5 «Об утверждении Инструкции о порядке осуществления нотариальных действий нотариусами Украины»²⁶³ в предусмотренных законодательством случаях частные нотариусы проверяют уплату в бюджет налога с доходов физических лиц как налоговые агенты, о чем уведомляют соответствующие налоговые органы.

В Казахстане согласно Закону от 14 июля 1997 года №155-І «О нотариате»²⁶⁴ правом совершать нотариальные действия обладают нотариусы, работающие в государственных нотариальных конторах (государственные нотариусы), и нотариусы, занимающиеся частной практикой (частные нотариусы), прошедшие учетную регистрацию в территориальном органе юстиции. Оплата нотариальных действий, совершаемых частным нотариусом, осуществляется по ставкам, соответствующим размерам государственной пошлины, установленной налоговым законодательством Республики Казахстан для государственных нотариусов. Также частный нотариус при совершении нотариальных действий взимает плату за предоставление дополнительных услуг технического и правового характера в размерах, четко прописанных в ст. 30-1 Закона Республики Казахстан от 14 июля 1997 года №155-І «О нотариате». При этом предусмотрены случаи освобождения от оплаты дополнительных услуг, в том числе при самостоятельном изготовлении проекта документа, подлежащего нотариальному удостоверению, а также обращении определенных категорий лиц (инвалидов, пенсионеров и др.).

²⁶³ Информационно-поисковая система «Законодательство стран СНГ» [сайт]. URL: http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=15844 (дата обращения: 10.01.2014)

²⁶⁴ Информационная система «ПАРАГРАФ» по законодательству Казахстана [сайт]. URL: http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=1008028 (дата обращения: 10.01.2014)

Частный нотариус самостоятельно распоряжается доходом, полученным от совершения нотариальных действий после уплаты индивидуального подоходного налога и социального налога.

В соответствии с положениями Кодекса Республики Казахстан от 10 декабря 2008 года № 99-IV «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)»²⁶⁵ для частных нотариусов, как и адвокатов с частными судебными исполнителями, установлен отдельный режим обложения данными налогами, что говорит об их законодательном отграничении от индивидуальных предпринимателей и наличии особого налогово-правового статуса, что, на наш взгляд, может представлять интерес и для российской практики. Нотариусы должны встать на регистрационный учет в налоговых органах в качестве частного нотариуса по месту нахождения (места жительства или преимущественного осуществления деятельности) на основании налогового заявления о регистрационном учете.

В соответствии с параграфом 2 главы 20 раздела 6 «Индивидуальный подоходный налог» Налогового кодекса Республики Казахстан, доход частных нотариусов относится к доходам физических лиц, необлагаемым у источника выплаты, поэтому при выплате юридическими лицами и предпринимателями, по заключенным договорам гражданско-правового характера, дохода частным нотариусам удержание налога у источника выплаты не производится. К доходу в целях налогообложения относятся все виды доходов, полученные от осуществления нотариальной деятельности. Вместе с тем, к данным доходам могут применяться только освобождения (льготы) общего и социального характера. Примечательно, что на физических лиц, осуществляющих частную нотариальную деятельность, в отличие от адвокатов и российских нотариусов, распространяется положение по применению контрольно-кассовых машин. Исчисление налога производится нотариусом самостоятельно, ежемесячно, путем применения общей для физических лиц ставки 10 % к сумме полученного дохода.

²⁶⁵ Там же. URL: http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30366217&sublink=5360000 (дата обращения: 10.01.2014)

Декларация представляется в налоговые органы не позднее 31 марта года, следующего за налоговым годом с указанием ежемесячно видов нотариальных действий, а также сумм доходов, полученных от их совершения. Ежемесячная сумма индивидуального подоходного налога подлежит уплате не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным.

В отношении нанятых работников, а также помощников и стажеров, частный нотариус признается налоговым агентом, на которого возлагается обязанность по исчислению, удержанию и перечислению налогов, удерживаемых у источника выплаты (индивидуального подоходного налога).

Объектом обложения социальным налогом является численность работников, включая самих плательщиков. Уплата социального налога производится нотариусом за себя в двухкратном размере месячных расчетных показателей и однократном размере месячного расчетного показателя за каждого работника не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным месяцем по месту нахождения налогоплательщика.

Согласно п. 5 Правил удержания и перечисления обязательных пенсионных взносов в накопительные пенсионные фонды, утвержденных Постановлением Правительства Республики Казахстан от 18 октября 2013 года № 1116²⁶⁶, уплата обязательных пенсионных взносов с получаемых доходов в накопительные пенсионные фонды осуществляется частными нотариусами в размере 10 % от дохода, который не должен превышать семидесятипяти кратный минимальный размер заработной платы, но не ниже 10 % от минимального размера заработной платы, установленного законодательным актом. При этом ежемесячный доход принимается для исчисления социальных отчислений в размере, не превышающем десятикратного размера минимальной заработной платы.

Исчисление индивидуального подоходного налога, облагаемого у источника выплаты, по наемным работникам, а также пенсионные взносы и социальные отчисления по ним, социальный налог, за себя и наемных

²⁶⁶ Информационно-правовая система нормативных правовых актов Республики Казахстан «Әділет» [сайт]. URL: <http://adilet.zan.kz/rus/docs/P1300001116> (дата обращения: 10.01.2014)

работников отражается в одной декларации, которая представляется в налоговые органы ежеквартально не позднее 15-го числа второго месяца, следующего за отчетным кварталом.

В Белоруссии до 1 января 2014 года в соответствии с положениями Закона от 18 июля 2004 года № 305-З «О нотариате и нотариальной деятельности»²⁶⁷ действовали государственные нотариусы государственных нотариальных контор на основании свидетельств на право занятия нотариальной деятельностью и частные нотариусы на основании соответствующих лицензий (всего более 800 государственных нотариусов и 45 частных нотариусов). За совершение нотариальных действий взималась государственная пошлина, а также плата за оказание нотариальных услуг правового и технического характера по утверждённым тарифам, для частных нотариусов в процентном отношении от базовой величины.

Начавшаяся реформа в сфере нотариата ознаменовалась изданием Президентом Республики Беларусь Указа от 27 ноября 2013 г. № 523 «Об организации нотариальной деятельности в Республике Беларусь»²⁶⁸, представившим на утверждение также Положение об организации деятельности нотариусов в Республике Беларусь, направленное на совершенствование деятельности нотариата, повышение статуса нотариуса и его роли в обеспечении прав и законных интересов граждан и юридических лиц. Так, государственные и частные нотариусы были заменены нотариусами, работающими в зависимости от их количества в нотариальном бюро (один нотариус) или нотариальной конторе (два и более, один из которых назначается территориальной нотариальной палатой по согласованию с главным управлением юстиции заведующим). За совершение нотариальных действий и оказание услуг правового и технического характера белорусские нотариусы теперь взимают нотариальный тариф,

²⁶⁷ Информационно-поисковая система «Законодательство стран СНГ» [сайт]. URL: http://www.base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=6741 (дата обращения: 10.01.2014)

²⁶⁸ Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь [сайт]. URL: <http://www.pravo.by/main.aspx?guid=3871&p0=P31300523&p1=1> (дата обращения: 10.01.2014)

ставки которого устанавливаются Правительством в процентном отношении от базовой величины (взыскиваемой суммы).

Доходы от нотариальной деятельности облагаются подоходным налогом с физических лиц в соответствии с главой 16 Особенной части Налогового кодекса Республики Беларусь от 29 декабря 2009 года №71-З²⁶⁹. Что касается нотариусов нотариальных контор, организуемых по правилам внутреннего распорядка соответствующей территориальной нотариальной палаты, то удержанием налогов, сборов (пошлин) при выплате им доходов занимается нотариальная палата, как налоговый агент. Нотариусы нотариальных бюро расцениваются как предприниматели, сами платят подоходный налог с доходов от своей деятельности и выступают налоговыми агентами по начислению, удержанию и уплате (перечислению) в бюджет налога с доходов своих работников.

Согласно ст. 66 Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь от 19 декабря 2002 года №166-З²⁷⁰ постановка на налоговый учет осуществляется на основании заявления, поданного нотариусом нотариального бюро в налоговый орган не позднее десяти рабочих дней со дня получения свидетельства о регистрации нотариального бюро. Доходы нотариусов учитываются на дату их фактического получения и складываются из доходов от реализации услуг (доходов от полученных нотариальных тарифов за совершение нотариальных действий и оказание услуг правового и технического характера) и внереализационных доходов, уменьшенных на сумму налогов и сборов, уплачиваемых из выручки.

При определении размера налоговой базы нотариусами наряду с индивидуальными предпринимателями и адвокатами могут быть применены профессиональные вычеты в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с осуществлением деятельности, определяемые ими самостоятельно на

²⁶⁹ Информационно-поисковая система «Законодательство стран СНГ» [сайт]. URL: http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=30488 (дата обращения: 10.01.2014)

²⁷⁰ Информационно-поисковая система «Законодательство стран СНГ» [сайт]. URL: http://www.base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=3131 (дата обращения: 10.01.2014)

основании любых документов, подтверждающих произведенные расходы (в частности, таможенных деклараций, проездных документов, кассовых чеков, счетов за наем жилого помещения, проживание в гостинице, кемпинге).

Расходы подразделяются на затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, имеющие стоимостную оценку (материальные расходы, расходы на оплату труда, амортизационные отчисления от стоимости амортизируемого имущества (основных средств и нематериальных активов), используемого в деятельности; расходы на социальные нужды; прочие расходы по согласованию с налоговыми органами), а также внереализационные расходы. Расходы, частично связанные с осуществлением деятельности, исключаются из подлежащих налогообложению доходов только в части, которая непосредственно связана с их (частной нотариальной, адвокатской) деятельностью. Не относятся к расходам понесенные убытки прошлых лет, расходы на проведение модернизации, реконструкции объектов, относящихся к основным средствам. Вместо получения профессионального налогового вычета можно применить профессиональный налоговый вычет в размере 10 % общей суммы подлежащих налогообложению доходов, полученных от осуществления деятельности.

При отсутствии в течение отчетного (налогового) периода (его части) места основной службы (работы), они вправе также использовать за эти календарные месяцы стандартные налоговые вычеты, при условии, что размер доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму профессиональных налоговых вычетов, не превышает в соответствующем календарном квартале 11 490 000 белорусских рублей при подаче налоговой декларации (расчета) за первый отчетный период налогового периода, в котором они применяются, а также социальные и имущественный вычеты.

Налог исчисляется нотариусами самостоятельно, ежеквартально, с применением ставки 15 % (для сравнения стандартная ставка для физических лиц - 12%), исходя из налоговой базы, определенной нарастающим итогом по результатам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных учета

доходов и расходов, ведущегося в порядке, установленном Министерством по налогам и сборам Республики Беларусь. Расчет налоговой базы подоходного налога с физических лиц производится в налоговой декларации (расчете) направляемой в налоговые органы не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным (налоговым) периодом.

Отчетными периодами подоходного налога с физических лиц для индивидуальных предпринимателей (нотариусов, адвокатов) признаются квартал, полугодие, девять месяцев календарного года и календарный год. Суммы подоходного налога с физических лиц уплачиваются не позднее 22-го числа месяца, следующего за отчетным (налоговым) периодом.

В Армении нотариальная деятельность регулируется Законом от 27 декабря 2001 года №зр-274 «О нотариате»²⁷¹, в соответствии с которым нотариус для осуществления своих правомочий имеет имущественные и личные неимущественные права и обязанности, может нанимать и увольнять сотрудников нотариальной конторы, распоряжаться доходами, полученными за оказание им других услуг, выступать от своего имени в суде в качестве истца или ответчика или совершать иные соответствующие закону действия. Нотариус совершает нотариальные действия и вправе также оказывать платные услуги, то есть осуществлять правовую помощь, давать консультации, разъяснения или юридическое заключение либо составлять проекты сделок или иных правовых документов, осуществлять иные правовые услуги, а также другие функции, обеспечивающие совершение нотариальных действий.

Совершение нотариальных действий и оказание услуг нотариусом являются платными. За совершение нотариальных действий подлежит уплате государственная пошлина в порядке и размере, установленные Законом Республики Армения от 27 июля 1998 года № ЗР-186 «О государственной пошлине», а за оказание услуг - плата, размер которой устанавливается нотариусом, а виды возможных услуг и тарифная шкала на них

²⁷¹ Национальное Собрание Республики Армения: раздел законодательства [сайт]. URL: <http://www.parliament.am/legislation.php?sel=show&ID=1297&lang=rus#18> (дата обращения: 10.01.2014)

утверждаются Правительством Республики Армения. Нотариус также вправе получать возмещение в размере суммы произведенных или производимых им в процессе совершения нотариальных действий транспортных, почтовых, телефонных, телеграфных расходов, связанных с хранением банковских, платежно-расчетных документов или обеспечением доказательств, а также иных расходов, предусмотренных законодательством. Платежами, полученными за совершение нотариальных действий или за оказание услуг нотариусом, распоряжается нотариус. При этом в отношении нотариальных действий или оказанных нотариусом платных услуг применяется режим предпринимательской деятельности, установленный гражданским законодательством и соответствующий режим налогообложения.

Первоначально к нотариусам применялся режим общего и упрощенного налогообложения. Так, нотариусы автоматически считались плательщиками упрощенного налога со дня назначения на должность, если они до 1 числа месяца, следующего за кварталом назначения на должность, не представили в налоговый орган по месту их проживания письменное заявление о переходе к системе налогообложения, учета и отчетности в общем порядке.

Упрощенное налогообложение регулировалось ныне отмененным Законом Республики Армения от 19 июня 2000 года №ЗР-61 «Об упрощенном налоге». Для нотариусов, как и для индивидуальных предпринимателей, упрощенный налог заменял НДС и подоходный налог с возможностью уплаты за себя и за работников фиксированного платежа в размере 6 тысяч драмов в месяц взамен платежей обязательного социального страхования. Упрощенный налог исчислялся самостоятельно методом начисления (с момента приобретения права на получение дохода или признания за ним этих расходов, независимо от срока фактического получения дохода или осуществления платежей) и платился в государственный бюджет с оборота по реализации оказанных услуг плательщиком налога в течение отчетного периода по ставке в части нотариальной деятельности – 20 % (у индивидуальных предпринимателей в

зависимости от суммы дохода 7 % и 12 %) путем представления в налоговый орган по месту своего учета расчета налога до 25 числа месяца, следующего за отчетным периодом, без осуществления авансовых платежей. Отчетным периодом для налога считался квартал. Общий порядок налогообложения предполагал уплату подоходного налога и НДС.

С 1 января 2013 года в Армении Законом от 19 декабря 2012 года был введен налог с оборота для малых и средних предприятий с годовым оборотом до 58,35 млн. драмов, который подлежит взиманию с индивидуальных предпринимателей и нотариусов вместо НДС, ежегодно в размере 3,5% от годового дохода для сферы торговли, 20% - для нотариальной деятельности, 10% - по линии аренды, роялти, отчуждения имущества и активов, 5% - для остальных видов деятельности. Данный налог рассчитываются налогоплательщиками самостоятельно, отчетный период составляет четверть месяца. Если налогооблагаемый оборот по совершенным в предшествующем календарном году операциям, превысил 58,35 миллионов драмов, то по общему правилу с суммы такого превышения платится НДС.

В соответствии с Законом Республики Армения «О подоходном налоге» от 30 декабря 2010 года № ЗР-246²⁷², при определении совокупного дохода (общей суммы всех доходов, подлежащих получению налогоплательщиком) для уплаты подоходного налога нотариусом, как и ИП, применяется учетно-зачетный метод в порядке, установленном Законом Республики Армения от 30 сентября 1997 года №ЗР-155 «О налоге на прибыль», в том числе и для определения расчета амортизационных отчислений, вычета расходов из совокупного дохода, а также убытков, понесенных в отчетном году от предпринимательской деятельности.

Примечательно, что нотариус в Армении может быть признан судом неплатежеспособным и на период неплатежеспособности Министерством юстиции Республики Армения его деятельность приостанавливается. Из совокупного дохода вычитаются предоставляемые вычеты общего и

²⁷² Национальное Собрание Республики Армения: раздел законодательства [сайт]. URL: <http://www.parliament.am/legislation.php?sel=show&ID=1297&lang=rus#18> (дата обращения: 10.01.2014)

социального характера, а также расходы, документально обоснованные и непосредственно связанные с доходами, подлежащими получению от соответствующей деятельности. К расходам, в частности, относятся: материальные расходы; платежи по оплате труда и приравненные к ней другие платежи; амортизационные отчисления; арендные платежи; страховые платежи; невозмещаемые (незасчитываемые) налоги, пошлины и другие обязательные платежи; рекламные, представительские и судебные расходы; возмещение причиненного ущерба; выявленные в отчетном году заниженные расходы за три предшествующих ему года. Налоговые ставки для нотариусов и индивидуальных предпринимателей установлены в зависимости от размера годового облагаемого дохода: 24,4 % облагаемого дохода - до 1440000 драмов, свыше 1440000 драмов - 351360 драмов + 26 % от суммы, превышающей 1440000 драмов. Порядок исчисления и уплаты подоходного налога установлен для нотариусов и предпринимателей главой 5 указанного закона, как в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности. Налог рассчитывается самостоятельно и отражается в расчете годовых доходов, который представляется исключительно электронным способом налоговому органу до 15 апреля года, следующего за отчетным. Предусмотрены авансовые платежи ежеквартально в размере одной шестой фактической суммы подоходного налога за предыдущий год не позднее 15 числа последнего месяца каждого квартала.

В случае, когда сумма авансового платежа по подоходному налогу в течение каждого квартала меньше 1 % величины дохода, не превышающей 50 % дохода в течение предыдущего квартала, который был исчислен методом зачета (с дохода, который не включает косвенные налоги, уплаченные за получение указанных доходов) налогоплательщик обязан производить квартальные платежи минимального подоходного налога по ставке в 1 % от вышеуказанной величины.

Также нотариусом подлежат уплате платежи обязательного социального страхования за себя и за своих работников.

В Молдове в соответствии с Законом «О нотариате» от 8 ноября 2002 года № 1453-XV²⁷³ нотариальные действия, нотариальные консультации, составление проектов документов и другие нотариальные услуги, оказываемые публичным нотариусом являются платными. За нотариальную услугу подлежит уплате установленная законом государственная пошлина, которая вносится обратившимся лицом или лицом, осуществляющим нотариальную деятельность, в государственный бюджет не позднее следующего рабочего дня после оформления нотариального акта, а также плата за собственно нотариальную услугу. Размер платы определяется нотариусом и иным лицом, осуществляющим нотариальную деятельность, по письменному соглашению с обратившимся лицом и с учетом методологии, утвержденной парламентом согласно Закону Республики Молдова от 27 июня 2003 года №271-XV «О порядке исчисления платы за нотариальные услуги»²⁷⁴. Нотариусом самостоятельно устанавливается плата за оказанные нотариальные услуги и есть скидки по оплате для некоторых категорий лиц. Взысканные денежные суммы указываются в самом нотариальном акте, а также в реестре нотариальных актов.

Публичные нотариусы в целях налогообложения рассматриваются как лица, осуществляющие профессиональную деятельность. Доходы от нотариальной деятельности в виде платы за собственно нотариальную услугу облагаются подоходным налогом в соответствии со специальной главой 10-1 «Налогообложение публичных нотариусов» Налогового кодекса Республики Молдова от 24 апреля 1997 года²⁷⁵. Из средств, полученных за оказание нотариальных услуг, публичный нотариус имеет право возмещать специальные расходы, такие как, расходы, связанные с осуществлением нотариальной деятельности, её обеспечением материально-технического характера, арендой и содержанием помещения нотариального бюро, оплатой услуг нанятого технического персонала. Общая сумма подоходного налога

²⁷³ Информационно-поисковая система «Законодательство стран СНГ» [сайт]. URL: http://base.spininform.ru/show_doc.fwx?rgn=5140 (дата обращения: 10.01.2014)

²⁷⁴ Информационно-поисковая система «Законодательство стран СНГ» [сайт]. URL: URL: http://base.spininform.ru/show_doc.fwx?rgn=5091 (дата обращения: 10.01.2014)

²⁷⁵ Там же. URL: http://base.spininform.ru/show_doc.fwx?rgn=3834 (дата обращения: 10.01.2014)

определяется для публичного нотариуса в размере 18 % ежемесячного облагаемого дохода (для сравнения налоговая ставка для физических лиц и индивидуальных предпринимателей зависит от размера дохода и составляет 7 % (до 27852 леа) и 18 % (свыше 27852 леа)).

При этом вычеты, связанные с начисленным износом основных средств (собственности), амортизационные отчисления от нематериальной собственности, возможность перенесения убытков на будущее относятся только к лицам, занимающимся предпринимательской деятельностью. Как физическое лицо, не осуществляющее предпринимательскую деятельность, нотариус используется кассовый метод учета (вычеты разрешаются в налоговом году, в котором были произведены расходы, если только они не должны быть учтены в другом налоговом году в целях правильного отражения дохода).

На наш взгляд, подобная практика рассмотрения частнопрактикующего нотариуса в качестве лица, к которому применяется особый режим налогообложения, может выступать образцом для рецепции в российское налоговое законодательство.

Как лицо, осуществляющее профессиональную деятельность, нотариус использует типовой формуляр расчета подоходного налога и порядка его заполнения с учетом предоставленных налоговым законодательством профессиональных налоговых вычетов, утвержденный Приказом Главной государственной налоговой инспекции № 152 от 13 февраля 2014 года. Декларация подается налоговому органу не позднее 31 марта года, следующего за отчетным налоговым годом. Налоговая отчетность по подоходному налогу представляется с обязательным использованием автоматизированных методов электронной отчетности. При этом нотариусы обязаны исчислять и удерживать суммы подоходного налога из выплат, совершенных в пользу своих работников, а также платить в отношении них и себя взносы на государственное социальное и медицинское страхование.

Что касается НДС, то в конце 2013 года Министерством финансов Молдовы был разработан законопроект по налогово-бюджетной политике на

следующий год, предлагающий в том числе распространение сферы данного налога на адвокатские и нотариальные бюро, а также снижение ставки подоходного налога до 12 % и увеличение общего размера налогового бремени до 50 % полученных ими гонораров²⁷⁶.

В Литве согласно положениям Закона «О нотариате» от 15 сентября 1992 года № I-2882²⁷⁷ за совершение нотариального действия, подготовку проектов сделок, консультации и технические услуги нотариус взимает вознаграждение, размер которого устанавливается Министерством юстиции Литовской Республики по согласованию с Министерством финансов Литовской Республики и Нотариальной палатой Литвы с учетом определенных критериев (стоимости удостоверяемой сделки или другого нотариального действия; характера выполняемого нотариального действия или оказываемой услуги; обеспечения экономической независимости нотариуса; риска профессиональной деятельности и гражданской ответственности нотариуса; перекрестного субсидирования и затрат). Сумма вознаграждения отражается в реестре и должна гарантировать доход нотариуса, позволяющий ему быть экономически независимым, предоставляя соответствующие услуги его клиентам, нанимать сотрудников, в которых он нуждается, а также технически оснастить свое бюро. Нотариус, учитывая финансовое положение его клиента, может освободить его полностью или частично от обязанности оплаты услуг.

Порядок оформления финансовых операций нотариусов определяется Министерством финансов Литовской Республики. Нотариальные действия, совершенные для хозяйствующих субъектов, в установленном законодательством порядке оформляются на специальных учетных документах. Нотариусы платят подоходный налог как самозанятые лица, занимающиеся индивидуальной деятельностью в категории «творческая, профессиональная и другая самостоятельная деятельность подобного

²⁷⁶ Лобби адвокатов и нотариусов отбилась от повышения налогов // Молдавские ведомости. URL: http://www.vedomosti.md/news/Lobbi_Advokatov_I_Notariusov_Otbilos_Ot_Povysheniya_Nalogov (дата обращения: 28.09.2013)

²⁷⁷ Сейм Литовской Республики: новейшие переводы правовых актов [сайт]. URL: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_1?p_id=450438 (дата обращения: 15.12.2013)

характера» в соответствии с Законом Литовской Республики от 2 июля 2002 года № IX-1007 «О подоходном налоге с населения»²⁷⁸ по общей ставке 15% с доходов наряду с другими представителями свободных профессий (адвокаты, бейлифы, бухгалтеры, аудиторы, финансисты, консультанты по юридическим вопросам или налогообложению, архитекторы, дизайнеры, журналисты и т.д.), рассчитывая его самостоятельно с подачей до 1 мая календарного года, следующего за истекшим налоговой декларацией на бумажном носителе или в электронной форме. Подлежат вычету расходы, обычные для индивидуальной деятельности, связанные с фактически полученными в течение налогового периода доходами от нее и документально подтвержденные. Порядок их учета устанавливается Правительством Литовской Республики или уполномоченным им органом.

Индивидуальные предприниматели облагаются по более низкой ставке в 5 %²⁷⁹. Неуплата нотариусом в течение более двух месяцев подряд налогов в государственный бюджет Литовской Республики в установленном законами порядке является основанием к лишению нотариуса своего статуса.

В Эстонии согласно Закону «О нотариате» от 6 декабря 2000 года²⁸⁰ нотариус осуществляет свою деятельность в нотариальном бюро и вправе взимать нотариальную плату в виде вознаграждения за совершение нотариальных действий и оказание связанных с ними правовых и технических услуг, в размере и в порядке, установленном в отдельном Законе от 20 марта 1996 года «О плате за услуги нотариуса». Помимо этого нотариус вправе оказывать дополнительные нотариальные услуги, как правило, не связанные с совершением нотариальных действий, плата за которые определяется по соглашению с обратившимся лицом (юридическое консультирование по сторонним вопросам, консультирование в области налогового права и права иностранных государств, примирение сторон,

²⁷⁸ Материалы фонда сообщества Visagino. URL: http://www.vbfondas.lt/upload/zakon_podoh.htm (дата посещения: 02.10.2014)

²⁷⁹ Your Europe [EU site]. URL: http://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/lithuania/self-employed_en.htm (дата обращения: 10.01.2014)

²⁸⁰ Нотариальная палата Эстонии [сайт] // URL: <http://www.notar.ee/index.aw/15760> (дата обращения: 10.01.2014)

совершение действий в качестве третейского судьи, проведение торгов, голосований и жеребьевок и удостоверение их результатов, приведение к присяге и удостоверение данных под присягой свидетельств, передача заявлений и сообщений вне рамок исполнения служебных обязанностей, принятие в депозит денежных средств, заверение верности переводов документов).

Эстонский нотариус обязан вести бухгалтерский учет (в отличие от российского), платить подоходный налог (по общей ставке 21 % (с 2015 года – 20%)) в соответствии с Законом Эстонии от 15 декабря 1999 года «О подоходном налоге»²⁸¹, социальный налог (за себя и работников по ставке 33 % для обеспечения пенсионного и государственного медицинского страхования не позднее 10 числа каждого месяца) в соответствии с Законом от 13 декабря 2000 года «О социальном налоге»²⁸² и НДС (по ставке 21%)²⁸³.

Если бюро содержат несколько нотариусов, то они могут иметь общую бухгалтерию. В сферах бухгалтерского учета и налогообложения на нотариусов распространяются положения для предпринимателей, поскольку профессиональная деятельность нотариусов, а равно судебных исполнителей, а также творческая деятельность лиц свободных профессий приравнивается к предпринимательской деятельности, целью которой является получение дохода от оказания услуг либо осуществления иной деятельности, в том числе творческой или научной. В рамках вычетов предоставляется необлагаемый налогом доход в размере 1728 евро, социальные и имущественные вычеты, учитываются страховые отчисления, в общей сложности, не превышающие 50 процентов от дохода в том налоговом периоде. К профессиональным вычетам относятся все произведенные в налоговом периоде, документально подтвержденные и связанные с предпринимательской деятельностью расходы, то есть которые произведены

²⁸¹ Портал основных нормативных актов Эстонии. URL: <http://zakony.ee/index.php?id=35> (дата посещения: 10.10.2014)

²⁸² Портал основных нормативных актов Эстонии. URL: <http://zakony.ee/index.php?id=34> (дата посещения: 10.10.2014)

²⁸³ Main comparative corporate tax principles for Estonia, Latvia, Lithuania and Belarus. Sorainen Tax Card. 2013. URL: <http://www.sorainen.com/UserFiles/File/Publications/tax-card.SORAINEN.2013-09-20.eng.pdf> (дата обращения: 10.01.2014)

в целях получения предпринимательских доходов или необходимы либо служат для сохранения или развития деятельности, а также существует четко обоснованная связь расходов с этой деятельностью.

Налогооблагаемый доход нотариуса составляет сумма, полученная в виде нотариальной платы за вычетом расходов на содержание бюро, установленные законом налоги и другие обязательные платы, связанные с его должностной деятельностью²⁸⁴.

Основные особенности налогово-правового статуса латинских нотариусов в рассмотренных государствах ближнего зарубежья представлены в виде таблицы в Приложении 1 к настоящей работе.

Таким образом, в рассмотренных странах постсоветского пространства, а именно: Армении, Белоруссии, Казахстана, Литвы, Молдовы, Украины и Эстонии, наряду с частными нотариусами государственные остались только в Казахстане и Украине, что подтверждает продолжающуюся тенденцию постепенного отхода от государственной системы нотариата.

В отличие от России, в упомянутых бывших странах СССР нотариусы обязаны самостоятельно встать на налоговый учет как самозанятые лица.

В зависимости от отношения к нотариальной деятельности для целей налогообложения как к разновидности экономической или особой юридической деятельности можно выделить: специальный налогово-правовой статус нотариусов, по регламентации правил исчисления и уплаты налогов с доходов от нотариальной деятельности соответствующий специальному статусу налогоплательщиков – индивидуальных предпринимателей (в Армении, Белоруссии, Эстонии), специальный налогово-правовой статус нотариусов как самозанятых лиц (лиц свободных профессий), занимающихся профессиональной деятельностью, которым обладают также адвокаты, частные судебные приставы, бухгалтеры, аудиторы и т.д. (в Казахстане, Украине), специальный налогово-правовой статус нотариусов, как самозанятых лиц, занимающихся профессиональной

²⁸⁴ База данных о профессиях и специальностях Эстонии, профессия: нотариус [сайт]. // URL: www.rajaeidja.ee/akab/doc.php?12977 (дата обращения: 02.02.2014)

деятельностью по оказанию нотариальных услуг, к которым применяются специальные правила налогообложения (в Молдове).

Во всех рассмотренных странах нотариусы также выступают в роли налоговых агентов по исчислению, удержанию и перечислению государству подоходного налога и страховых взносов в отношении нанятых работников.

Однако специальный налогово-правовой статус нотариусов, как самозанятых лиц, не всегда связан с уплатой ими только подоходного налога по результатам нотариальной деятельности, а еще, например, социального налога (Эстония). В некоторых странах также распространена практика включения в нотариальный тариф суммы НДС (например, в Эстонии, Армении и рассматривается в Молдове).

При этом для России, на наш взгляд, представляет наибольший интерес опыт Молдовы и Украины. В Молдове особый налогово-правовой статус публичного нотариуса подтвержден законодательно, путем закрепления в Налоговом кодексе отдельной главы, посвященной налогообложению их доходов и предусматривающей четкий перечень их профессиональных расходов. В Украине же, несмотря на необходимость ведения частными нотариусами учета доходов и расходов своей деятельности по форме и в порядке, определенном, как и для индивидуальных предпринимателей, форма и содержание соответствующей книги учета приняли более приемлемый для непредпринимательской деятельности вид, а отсутствие в налоговом законодательстве конкретного перечня расходов для лиц, осуществляющих независимую профессиональную деятельность было восполнено разъяснениями компетентных органов в виде конкретного перечисления возможных затрат, подлежащих вычету, связанных с организацией нотариальной деятельности и обусловленных требованиями украинского законодательства о нотариате.

Также Россия может использовать опыт Казахстана, Налоговый кодекс которого устанавливает отдельный режим налогообложения не только для частных нотариусов, но и адвокатов с частными судебными исполнителями.

3.2. Специальные налоговые обязанности латинских нотариусов стран Европейского союза в сфере налогообложения (на примере Франции, Германии, Италии, Испании и других государств)

В России нотариусы могут выступать в налоговых правоотношениях не только в качестве самостоятельных налогоплательщиков и налоговых агентов, но и оказывать содействие уплате налогов и сборов, а также налоговому администрированию, поэтому представляют интерес особенности подобного участия латинских нотариусов в странах Европы.

В рамках континентальной правовой системы в зависимости от активности нотариуса на всех этапах нотариального производства учеными отдельно выделяются немецкая, французская и смешанная модели латинского нотариата (например, в Нидерландах, Испании, Швейцарии)²⁸⁵.

Как правило, в европейских странах специальные налоговые обязанности нотариусов связаны с их участием в сделках с недвижимым имуществом, во многом predetermined их обязательным нотариальным удостоверением.

Обязательность соблюдения нотариальной формы при совершении сделок, связанных с передачей недвижимого имущества и прав на него, законодательно установлены, например, в Бельгии, Испании, Италии, Люксембурге, Нидерландах, Польше, Португалии, Словении, Франции. В Германии нотариальная форма не является обязательной, однако сделки, подлежащие государственной регистрации, совершаются преимущественно в такой форме. К основным действиям, связанным с передачей недвижимого имущества или прав на него, можно отнести правовое консультирование сторон, сбор необходимых документов, составление проекта нотариального акта по передаче недвижимого имущества или прав на него, его удостоверение, передача денежных средств по сделке заинтересованной стороне и документов в компетентные органы для осуществления

²⁸⁵ См.: Ярков В.В., Медведев И.Г., Трушников С.С. Методика и практика формирования нотариальных тарифов в странах Латинского нотариата на примере Франции и Германии // Нотариальный вестник. 2004. № 11. С.2-3.

государственной регистрации нотариального акта, участие в вопросах налогообложения в связи с передачей недвижимого имущества, прав на него.

Неотъемлемой частью нотариального действия, связанного с передачей недвижимого имущества и прав на него, для нотариусов большинства стран Европы являются такие полномочия, как правовое консультирование сторон, составление проекта соответствующего нотариального акта и его удостоверение. Состав остальных полномочий, в том числе связанных с участием нотариусов в удержании и перечислении в соответствующий бюджет налогов, связанных с передачей недвижимого имущества, зависит от законодательства конкретной страны.

В некоторых странах латинские нотариусы в рамках сотрудничества с налоговыми органами при удостоверении сделок с недвижимостью обязаны взимать регистрационные сборы, проверять, нет ли у продавца задолженности по налогам, а в случае их наличия, вычесть их сумму из цены сделки, чтобы перечислить налоговым органам, а также предоставить информацию о стоимости полученного по наследству или в результате дарения имущества в целях эффективного взимания налогов на наследство и дарение. По мнению ряда западных специалистов сбор налогов можно считать эффективным, когда это прибыльно, то есть наименее затратно, поэтому латинский нотариус, как непосредственный свидетель сделки, в состоянии собрать необходимую информацию об их совершении с намного меньшими издержками, чем налоговые органы, которые, как третьи лица, самостоятельно в ней не участвуют²⁸⁶.

Во Франции, беря на себя полностью все заботы клиента по сделке об отчуждении имущества нотариус, также осуществляет сбор необходимых документов, проводит переговоры с другими заинтересованными лицами, передает документы в компетентные органы для регистрации нотариального акта, а также проверяет платежеспособность покупателя по сделке, который

²⁸⁶ Roger Van den Bergh, Yves Montangie. Theory and Evidence on the Regulation of the Latin Notary Profession. A Law and Economics Approach. ECRi-report 0604, 2006. P. 22, 28.

передает покупную цену в депозит нотариуса, поэтому на него ложится вся ответственность за законность и безопасность сделки²⁸⁷.

Исчисление, удержание и перечисление нотариусом налогов в связи с совершаемой сделкой с имуществом или правами также являются частью нотариального действия по её удостоверению. Выступая налоговым агентом, нотариус самостоятельно исчисляет и перечисляет в государственную казну налог на сделки с недвижимым имуществом и регистрационные сборы с покупателя в размере 5, 06 % от цены сделки, налог на прирост капитала при продаже земельного участка с продавца, размер которого зависит от продолжительности владения земельным участком и в среднем составляет 27 %, а также при необходимости налог на опубликование сведений о совершенной сделке для уведомления заинтересованных лиц, имеющих преимущественные права на передаваемое имущество²⁸⁸. Размер налогов зависит от природы акта (купля-продажа, дарение, обмен, раздел имущества и т.д.), природы имущества (жилое помещение, земельный участок, производственное помещение и др.), его стоимости, а также местоположения (коммуна, департамент).

Налоги и сборы, как и денежные средства, составляющие цену сделки, зачисляются на условно-депозитарный счет нотариуса вслед за подписанием сторонами нотариального акта и перечисляются в соответствующий бюджет после передачи нотариусом денег по сделке от продавца к покупателю. Поскольку уплата налогов является необходимым условием для проведения государственной регистрации нотариального акта, регистратор контролирует правильность их расчета нотариусом и передачу в Земельный Реестр.

В Польше в рамках нотариального действия нотариус также занимается сбором необходимых документов, в том числе по преимущественным правам, из земельного кадастра и разрешений на строительство, удержанием налогов и передачей денежных средств по сделке и документов на

²⁸⁷ См.: Данные о вкладе французских нотариусов в экономику Франции // Нотариальное право. 2012. № 6. С. 47

²⁸⁸ Christoph U. Schmid. Study of Centre of European Law and Politics (ZERP) University of Bremen. COMP/2012/D3/003. Conveyancing Services Market. Country Fiches. December 2012. P. 115.

государственную регистрацию в земельный кадастр с внесением платы за регистрацию от имени сторон. Обязательные платежи обычно совершаются продавцом, среди них: гербовый сбор на совершение гражданских сделок в размере 2%, дополнительный гербовый сбор при наличии ипотеки в размере 0,1 % от стоимости ипотеки, налоги на совершение сделки, рассчитанные на основании покупной цены сделки (в личных целях - 10%-й подоходный налог, за исключением случаев, если собственность отчуждается по истечении 5 летнего срока с момента её первоначального приобретения, была приобретена в результате дарения или наследования, или часть от получаемого дохода в течение 2 лет с момента продажи собственности будет использована для приобретения другой, в коммерческих целях - 22%-й НДС)²⁸⁹.

В Италии нотариус является ключевой фигурой в удостоверении сделок с недвижимостью, а также государственной системе регистрации прав на недвижимость, одновременно являясь налоговым агентом для своих клиентов²⁹⁰. Поэтому в составе нотариального действия нотариус занимается сбором необходимых документов, в том числе административных разрешений, документов из земельного кадастра и разрешений на строительство, передачей на государственную регистрацию в Земельный кадастр, а также удержанием налогов, связанных с передачей недвижимого имущества, а именно: регистрационного сбора (3% от налоговой стоимости имущества, которая соответствует половине рыночной стоимости), ипотечного налога (*tassa ipotecaria*), кадастрового налога (*voltura catastale*), налога на архивы (уплачивается нотариальным архивам с каждого договора, составленного нотариусом, данные по которому подлежат передаче в Налоговое управление, и завещания²⁹¹), гербового сбора (*imposta di bollo*)²⁹².

²⁸⁹ Christoph U. Schmid. Study of Centre of European Law and Politics (ZERP) University of Bremen. COMP/2012/D3/003. Conveyancing Services Market. Country Fiches. December 2012. P. 237.

²⁹⁰ См.: Нотариусы России и Италии в гражданском обороте. Обзор российско-итальянского научно-практического семинара по актуальным вопросам участия нотариусов в гражданском обороте недвижимости, в корпоративных отношениях, в оформлении наследственных прав. URL <http://www.notariat.ru/news/notariat/6906/> (дата обращения: 05.02.2014)

²⁹¹ Consiglio Nazionale Del Notariato - Ufficio Studi, Dizionario giuridico del notariato nella casistica pratica, Milano, 2006. P. 962.

²⁹² Philip R Wood. Comparative Law of Security Interests and Title Finance. 2nd edition, 2007. P 91.

Налоги исчисляются, преимущественно исходя из кадастровой стоимости имущества, а не из согласованной сторонами цены. В целом, от своевременной уплаты налогов (кроме ипотечного налога) не зависит процедура государственной регистрации, поскольку передача электронных документов в Земельный кадастр и в Налоговое управление осуществляется одновременно.

Как правило, передача денежных средств по сделке осуществляется посредством использования условно-депозитарного счета нотариуса либо самими сторонами под контролем нотариуса²⁹³.

В Бельгии в дополнительные обязанности нотариуса входит передача денежных средств между сторонами по сделке, документов на государственную регистрацию в Ипотечном бюро регистрации, удержание и перечисление налогов в соответствующий бюджет: регистрационных сборов, в том числе ипотечного сбора (в размере 0,3 %) и ипотечного регистрационного сбора для регистрации ипотечного дела (в размере 1 %) при наличии ипотеки, трансфертного налога на недвижимость (в размере 10% во фламандском регионе и 12.5% в Брюсселе от покупной цены сделки, а при её занижении – от реальной стоимости по решению налоговых органов), НДС, налога на прирост капитала в отношении собственности, используемой в профессиональных целях (в размере от 16,5 до 50 %)²⁹⁴.

В Испании к дополнительным обязанностям нотариуса относится сбор необходимых документов и ежемесячное уведомление налоговых органов о совершенных сделках. Передачей денежных средств по сделке, документов на государственную регистрацию в Земельный кадастр, вопросами налогообложения (налогом на сделки с имуществом или правами) нотариус занимается лишь в 20-30% случаев, а в 60-70% случаев - управляющий административными делами. Поэтому удержание и перечисление налогов обычно входит в обязанности управляющего административными делами. Налоги, как правило, составляют 7% от заявленной цены сделки, не считая

²⁹³ Christoph U. Schmid. Study of Centre of European Law and Politics (ZERP) University of Bremen. COMP/2012/D3/003. Conveyancing Services Market. Country Fiches. December 2012. P. 183.

²⁹⁴ Там же. P. 20.

НДС и муниципального налога на капитальную прибыль при продаже земли и зданий, на ней находящихся. Количество налогов при совершении сделок зависит от законодательства автономных сообществ. Налог на сделки с имуществом и НДС уплачиваются покупателем, а муниципальный налог – продавцом. К взимаемым сборам относятся: гербовый сбор, нотариальный сбор (notario), регистрационный сбор при внесении данных нового владельца недвижимости в регистр собственности, сбор на делопроизводство (gestoria)²⁹⁵.

В Нидерландах удержание и перечисление налогов (налога на сделки с имуществом) также относится к дополнительной обязанности нотариуса. Сбором документов нотариус занимается при наличии обременений со стороны продавца, преимущественных прав, необходимости получения документов из земельного кадастра. Передача денежных средств по сделке обычно осуществляется посредством условно-депозитарного счета нотариуса либо самими сторонами под контролем нотариуса, а передача документов на государственную регистрацию в Агентство кадастра и государственного реестра осуществляется нотариусом в уведомительном порядке в рамках контрольных полномочий.

Своевременная уплата налога на сделки с имуществом не является обязательным условием для проведения государственной регистрации сделки. Однако голландский нотариус не станет заниматься сделкой, пока денежные средства для уплаты указанного налога не будут перечислены на его условно-депозитарный счет для направления в налоговое управление после регистрации, поскольку на него возлагается ответственность за неуплату данного налога покупателем. Ставка налога на сделки с имуществом составляет 6% от цены сделки. Коммерческие сделки с недвижимостью облагаются налогом на доходы в общем порядке²⁹⁶.

В Португалии в рамках нотариального действия нотариус также занимается сбором необходимых документов, в том числе разрешений на

²⁹⁵ Christoph U. Schmid. Study of Centre of European Law and Politics (ZERP) University of Bremen. COMP/2012/D3/003. Conveyancing Services Market. Country Fiches. December 2012. P. 183. P. 329.

²⁹⁶ Там же. P. 223.

строительство и документов из земельного кадастра, а также осуществляет контроль за своевременным перечислением подлежащих уплате налогов и сборов с покупателей: регистрационных сборов и муниципального налога на сделки с имуществом, подлежащего уплате до совершения сделки, по ставке в зависимости от цены сделки, за исключением случаев, если действительная стоимость имущества выше заявленной цены в договоре, тогда ставка зависит от типа собственности, его использования и назначения (50% различие между действительной стоимостью имущества и заявленной в договоре ценой включается в личный доход продавца и облагается налоговой ставкой, применимой к целому доходу). Обычно передачей документов на государственную регистрацию Земельный кадастр Министерства юстиции занимается нотариус или адвокат²⁹⁷.

В Греции в составе нотариального действия нотариус осуществляет действия по сбору документов для совершения сделки (разрешений на строительство зданий, возведенных после 1983 года и административных разрешений, свидетельств), а также осуществляет контроль за получением денежных средств по сделке адвокатом продавца и подачей адвокатом покупателя документов на регистрацию сделки. Удостоверение подписей лиц на договоре производится в присутствии двух адвокатов.

В сфере налогообложения нотариус обязан подготовить налоговую декларацию для сторон и проконтролировать перечисление рассчитанных адвокатом налоговых платежей (налога на передачу собственности и муниципального налога) по назначению. При возникновении нарушений, нотариус может приостановить сделку. Налог на передачу собственности подлежат уплате в отношении имущества, находящегося в черте города, в размере 9% от стоимости имущества, если она не превышает 15 тысяч евро, и 11%, если свыше указанной суммы, для сельской местности ставки налога составляют в 7% и 9%. Ставка муниципального налога составляет 3%.

²⁹⁷ Christoph U. Schmid. Study of Centre of European Law and Politics (ZERP) University of Bremen. COMP/2012/D3/003. Conveyancing Services Market. Country Fiches. December 2012. P. 183. P. 254.

По общему правилу, указанные налоги рассчитываются, как и вознаграждение нотариуса, с учетом объективной налоговой стоимости имущества, которая на практике ниже действительной рыночной в диапазоне 20% к 70%. Уплачиваются они покупателем до совершения сделки и нотариус формально проверяет лишь факт их уплаты.

При отчуждении собственности вторичного рынка, приобретенной после 1 января 2006 года, вместо налога на передачу собственности подлежат уплате два другие налога: дополнительный налог к возрастающей цене (Automatic Price Incremental Tax) и операционный сбор (Transaction Fee), первый исчисляется с разницы между действительной ценой покупки и действительной ценой продажи в зависимости от количества прошедших лет от 0% и до 20%. Ставка операционного сбора составляет 1% от стоимости отчуждаемой собственности. В отношении новых зданий с 1 января 2006 года вместо налога на передачу собственности подлежит уплате НДС в размере 19% от стоимости имущества²⁹⁸.

Что касается Люксембурга и Словении, то в Люксембурге удержание налогов и сборов (регистрационного сбора и налога на прирост капитала в рамках подоходного налога (восьмая категория дохода, подлежащего налогообложению)), как часть процедуры регистрации входит в непосредственные обязанности нотариуса. В Словении же нотариус лишь осуществляет контроль за уплатой налога на сделки с имуществом или правами перед подписанием сторонами основного договора²⁹⁹.

В Германии роль нотариуса более пассивная. Сбор необходимых документов для совершения сделки не входит в число обязанностей нотариуса. В 95 % случаев, нотариусы, кроме государственных нотариусов земли Баден-Вюртемберг, занимаются передачей документов или контролем за их передачей на государственную регистрацию в земельном кадастре (Grundbuch), являющемся частью судебной системы, а также передачей денежных средств по сделке (в 5-10 % по условно-депозитному счету и в 95

²⁹⁸ Christoph U. Schmid. Study of Centre of European Law and Politics (ZERP) University of Bremen. COMP/2012/D3/003. Conveyancing Services Market. Country Fiches. December 2012. P. 183. P. 141.

²⁹⁹ Там же. P. 207, 312.

% случаев уведомлением о платеже в связи с осуществлением контроля за поступлением средств.

При этом немецкий нотариус не занимается непосредственным исчислением и перечислением налогов в государственную казну (налога на сделки с недвижимым имуществом), в его обязанности входит лишь уведомление налоговых органов о совершенных сделках в целях обложения данным налогом. До 2006 года размер федеральной ставки указанного налога составлял 3,5 % от суммы сделки, но после передачи полномочий по её установлению в компетенцию земель, преимущественно увеличился. Нотариус сообщает сторонам сделки, что сделка подлежит государственной регистрации только после уплаты ими необходимых налогов и получения подтверждения от налоговых органов об их поступлении в соответствующий бюджет. Однако, в случае использования условно-депозитарного счета нотариуса в рамках осуществления расчетов по сделке для обеспечения финансовой надежности стороны (5-10% всех сделок), налог сразу зачисляется на него и уплачивается непосредственно с данного счета³⁰⁰.

В тех европейских странах, где нотариальное удостоверение сделок с недвижимостью не является обязательным (например, в Австрии, Венгрии, Дании, Финляндии, Чехии), обязанности нотариуса в вопросах налогообложения уже или вообще отсутствуют. Так, в Финляндии уплатой налога на сделки с имуществом или правами занимается сам покупатель на основании налоговых рекомендаций риелтора. А в Австрии, Венгрии и Чехии и вопросами удержания и перечисления налогов занимаются и нотариусы и адвокаты в зависимости от того, кто составлял договор.

Среди стран ближнего зарубежья заслуживает внимания опыт Украины, в том числе бывшей украинской Автономной Республики Крым. Украинский нотариус, удостоверяющий соответствующий договор, не только осуществляет все необходимые действия по его составлению и удостоверению, сбору документов, проверке имеющихся сведений, но и

³⁰⁰ Christoph U. Schmid. Study of Centre of European Law and Politics (ZERP) University of Bremen. COMP/2012/D3/003. Conveyancing Services Market. Country Fiches. December 2012. P. 183. P. 126.

регистрирует сделку и предоставляет сторонам услуги по осуществлению расчетов через депозит нотариуса³⁰¹. Перед проведением операций по продаже (мене) объектов недвижимости между физическими лицами, а также движимого имущества (в случае, если факт изменения собственника подлежит нотариальному заверению и (или) государственной регистрации) нотариусы проверяют уплату в бюджет налога с доходов физических лиц (наличие документа об уплате налога) как налоговые агенты, о чем уведомляют соответствующие налоговые органы, путем ежеквартального предоставления информации о заключенных договорах, в том числе об их стоимости и суммах уплаченного налога. Нотариус также ежеквартально уведомляет налоговые органы о выдаче свидетельств о праве на наследство и удостоверении договоров дарения. А при удостоверении договоров аренды объектов недвижимости направляет информацию о таких договорах налоговому органу по налоговому адресу арендодателя - плательщика налога (пункты 170.1.5, 172.4, 173.4 и 174.4 Налогового кодекса Украины от 2 декабря 2010 года № 2755-VI³⁰²).

Таким образом, публично-правовая природа нотариальных функций в странах латинского нотариата дает основания для признания нотариусов данных стран в той или иной степени сборщиками налогов и сборов по обеспечению взимания в государственную казну налогов и иных обязательных платежей, связанных, вопреки российской практике, с конкретным нотариальным действием и под угрозой имущественной ответственности.

Вышеперечисленные механизмы давно и успешно используются в мировой практике для решения таких глобальных проблем, как борьба с коррупцией, отмыванием денег и уклонением от уплаты налогов, путем ограничения излишнего оборота наличных денежных средств при совершении сделок с недвижимостью и существенного занижения

³⁰¹ См.: Чефранова Е.А. Реформа гражданского законодательства и обеспечение законности и прозрачности оборота недвижимости // Нотариальный вестник. 2013. № 5. URL: <http://www.notariat.ru/publ/zhurnal-notarialnyj-vestnik/archive/6923/6932/> (дата обращения: 05.10.2013)

³⁰² Правовая база организации «Профи Винс» [сайт]. URL: <http://www.profiwins.com.ua/ru/legislation/kodeks/1349.html> (дата обращения: 02.02.2014)

продажной цены, а значит, способствуют своевременному и полному взысканию в бюджет соответствующих налоговых платежей.

Что касается России, то в настоящее время на фоне продолжающейся реформы гражданского законодательства, был принят Федеральный закон № 379-ФЗ от 21 декабря 2013 года «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»³⁰³, который стал важным этапом в гармонизации функций нотариата и органов государственной регистрации, наделяя нотариальное сообщество новыми полномочиями и разделяя функций и ответственность между профессионалами, работающими в сфере гражданского оборота, так что «риелторы занимаются организацией сделок и их рыночной стороной, регистраторы проводят регистрационные действия в отношении прав на недвижимость, а нотариус обеспечивает экспертизу документов и правовую защиту участников сделки, который, по сути, становится «единым окном» для гражданина на рынке недвижимости»³⁰⁴.

В настоящее время, при совершении нотариального действия по удостоверению сделки в отношении недвижимого имущества российский нотариус вправе самостоятельно проверить его историю, убедиться в отсутствии обременений и претензий на него со стороны третьих лиц, запросив в органах государственной регистрации необходимые сведения, а также подать на государственную регистрацию соответствующие документы и получить свидетельства о государственной регистрации прав. В данном случае сроки регистрации сокращаются до 3 дней вместо 10, предусмотренных общим порядком. Данные возможности нотариуса направлены на значительное упрощение совершения сделок с недвижимостью, а также на защиту их участников от разного рода мошеннических действий и гарантирование их прав на имущество, в

³⁰³ СЗ РФ. 2013. № 51. Ст. 6699

³⁰⁴ См.: Материалы научно-практической конференции «Новеллы законодательства о государственной регистрации прав на недвижимость и о нотариате: тенденции гармонизации, перспективы развития». Московская городская нотариальная палата. URL: <http://www.mgnp.info/blogs/notariusy-obsudili-novelly-zakonodatelstva-o-notariate-i-gosregistracii-prav-na-nedvizhimoe-imushhestvo-na-konferencii-v-moskve/> (дата обращения: 02.04.2014)

конечном итоге повышая привлекательность нотариального оформления таких сделок.

Кроме того, Федеральным законом от 29 декабря 2014 года № 457-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»³⁰⁵ была не только закреплена повышенная доказательственная сила нотариального акта, но и возможность использования депозита нотариуса как средства расчетов сторонами нотариально удостоверяемых сделок (ст.87 Основ законодательства о нотариате). Однако, вступление в силу с 1 марта 2013 года Федерального закона от 30 декабря 2012 года № 302-ФЗ «О внесении изменений в главы 1, 2, 3 и 4 части первой Гражданского кодекса Российской Федерации»³⁰⁶ не повлияло на существование простой письменной формы сделок наряду с нотариальной формой.

Согласно п. 4 ст. 85 части первой НК РФ в отношении совершенных сделок с недвижимостью «налоговыми посредниками» выступают органы по государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним (территориальное управление Росреестра), представляя сведения о таких сделках в налоговый орган по месту своего нахождения в течение 10 дней со дня проведения их государственной регистрации, а также ежегодно до 15 февраля по состоянию на 1 января текущего года. Наряду с этим гражданин-налогоплательщик самостоятельно представляет налоговую декларацию по месту своего жительства не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом (ст. 229 НК РФ), а сумма налога подлежит уплате налогоплательщиком по месту его жительства в срок не позднее 15 июля того же года (п. 4 ст. 228 НК РФ), то есть, фактически, только в следующем за годом заключения сделки году. Недобросовестность налогоплательщика в рамках уклонения от уплаты налогов, продавшего недвижимость, не предоставившего в срок налоговую декларацию и переехавшего на новое место жительства, влечет усложнение налогового администрирования.

³⁰⁵ РГ. 2014. № 299.

³⁰⁶ СЗ РФ. 2012. № 53 (ч. 1). Ст. 7627.

По справедливому замечанию профессора Е.А. Черфрановой, прозрачность нотариальных действий благодаря публично-правовому статусу нотариуса служит препятствием для уклонения от уплаты налогов с имущества, являющегося предметом нотариального акта, а осуществление расчетов между сторонами сделок с недвижимостью через депозит нотариуса служит действенным механизмом ограничения наличного оборота денежных средств, стимулируя стороны к указанию в договоре подлинной цены продажи³⁰⁷.

Поэтому, на наш взгляд, наделение российского нотариуса более широкими полномочиями в сфере налогообложения по обеспечению совершения сделок с имуществом, используя прогрессивный опыт европейских стран по передаче нотариусам роли сборщиков налогов и сборов, обеспечивающих взимание в государственную казну налогов и иных обязательных платежей, связанных с конкретным нотариальным действием (сделкой с недвижимым имуществом) может способствовать улучшению администрирования налога на доходы физических лиц, полученные от продажи недвижимого имущества, увеличению поступления в бюджет за счет повышения собираемости налога, ускорению процедуры взимания налога, поскольку сумма налога будет рассчитана и перечислена нотариусом в бюджет сразу же после совершения сделки.

Однако, стоит согласиться с мнением ряда специалистов в области нотариата, что эффективное действие указанных механизмов связано, прежде всего, с законодательным закреплением обязательной нотариальной формы сделок с недвижимостью, чего пока не наблюдается в Российской Федерации³⁰⁸. В ином случае, России необходимо продолжать создавать все

³⁰⁷ См.: Черфранова Е.А. Реформа гражданского законодательства и обеспечение законности и прозрачности оборота недвижимости // Нотариальный вестник. 2013. № 5. URL: <http://www.notariat.ru/publ/zhurnal-notarialnyj-vestnik/archive/6923/6932/> (дата обращения: 05.10.2013)

³⁰⁸ См., например: Материалы научно-практической конференции «Новеллы законодательства о государственной регистрации прав на недвижимость и о нотариате: тенденции гармонизации, перспективы развития». Московская городская нотариальная палата. URL: <http://www.mgnp.info/blogs/notariusy-obsudili-novelly-zakonodatelstva-o-notariate-i-gosregistracii-prav-na-nedvizhimoe-imushhestvo-na-konferencii-v-moskve/> (дата обращения: 19.10.2014); Нотариусы России и Италии в гражданском обороте. Обзор российско-итальянского научно-практического семинара по актуальным вопросам участия нотариусов в гражданском обороте недвижимости, в корпоративных отношениях, в оформлении наследственных прав. URL: <http://www.notariat.ru/news/notariat/6906/> (дата обращения: 19.10.2014)

необходимые условия для повышения привлекательности нотариального оформления сделок с недвижимостью для преодоления вышеуказанных глобальных проблем.

Также заслуживает внимания практика некоторых европейских стран по взиманию гербовых сборов, в том числе при совершении нотариальных действий.

Как правило, в европейских государствах выделяется четыре группы гербовых сборов: судебные гербовые сборы (judicial stamp duties), гербовые сборы, связанные с услугами нотариуса (stamp duties for notary work), судебные печати в отношении процентных долей (judicial stamps) и внесудебные гербовые сборы в отношении выдачи паспортов, разрешений, лицензий, регистрации транспортных средств и т.д. (extrajudicial stamp duties)³⁰⁹.

По мнению европейских ученых гербовые сборы представляют собой плату за предоставленные услуги или работу, выполненную различными государственными органами или структурами, которые принимают, подготавливают или издают различные акты, оказывают различные услуги или помогают в удовлетворении определенных интересов сторон, как значительная и разноплановая категория бюджетных доходов³¹⁰.

В зарубежных финансовых словарях часто гербовый сбор определяется как налог, которым облагаются документы, адвалорная (в процентах к стоимости) или фиксированная ставка, взимаемая с определенных документов или особая дополнительная плата (наценка), заложенная в документы³¹¹.

Хотя большинство из гербовых сборов относятся к прямым налоговым обязанностям, они прочно вошли в европейскую доктрину косвенного налогообложения, благодаря присущим им особенностям адаптации по сравнению с другими видами бюджетных категорий и большому

³⁰⁹ The Stamp Duty Regulation In Different European Countries. The Annals of The "Ștefan cel Mare" University of Suceava. Fascicle of The Faculty of Economics and Public Administration. Vol. 10. Special Number, 2010. P. 401.

³¹⁰ Там же. P. 397.

³¹¹ Answers Help Center. URL: <http://www.answers.com/topic/stamp-duty>.

распространению на совершаемые юридическими и физическими лицами юридические действия, связанные с представлением требований и судебных исков, требованием выполнить различные действия или оказать услуги от различных публичных структур или государственных органов.

Как и налоги, гербовые сборы обладают признаком принудительности и взимаются на безвозвратной основе, однако их отличает прочная связь с оказанием определенных услуг публичными структурами, в том числе нотариусами или иными лицами, совершающими нотариальные действия, или государственными органами. При этом размер гербовых пошлин подчас превышает действительную стоимость самих услуг.

Сборы (гербовые сборы, регистрационная плата, расходы на метрологию, консультационные сборы) в европейских странах, как правило, образуют по сравнению с налогами вторую по важности категорию доходов государственных и местных бюджетов и поэтому устанавливаются в качестве бюджетных обязательств лиц, обращающихся в соответствующие государственные структуры за получением определенных услуг³¹².

Исходя из принципа эквивалентности в отношении оплаты оказываемых услуг, по общему правилу денежное выражение сбора (платы) должно соответствовать экономической ценности услуги, в противном случае сбор подпадает под категорию налога, установленного с финансовыми целями по увеличению доходности государственного бюджета. Поэтому обычно величина сбора не зависит от экономических критериев и не соответствует стоимости или ценности оказываемых услуг.

Гербовые сборы дифференцируются по различным основаниям: в зависимости от природы и сложности услуг, стоимости недвижимости или природы и важности действий или фактов, являющихся предметом налогообложения, что проявляется и в необходимости ежегодной индексации их размера в соответствии с уровнем инфляции.

³¹² The Stamp Duty Regulation In Different European Countries. The Annals of The "Ștefan cel Mare" University of Suceava. Fascicle of The Faculty of Economics and Public Administration. Vol. 10. Special Number, 2010. P. 397.

По своей организации гербовый сбор подразделяется на твердый (постоянный), когда прямо определяется цифра сбора для определенных сделок или документов, а также пропорциональный (изменяющийся), когда размер сбора зависит от суммы сделки или акта, иногда он может возрастать не строго пропорционально, а по установленным разрядам или классам.

В Испании положения о гербовом сборе (*Actos Jurídicos Documentados* – A.J.D) регламентированы консолидированным актом – Королевским законодательным декретом 1/1993 от 24 сентября 1993 года, а также Правилами их взимания, утвержденными Королевским декретом 828/1995 от 29 мая 1995 года, наряду с налогом на сделки с имуществом или имущественными правами (*Property Transfer Tax*). Оба платежа относятся к группе косвенных налогов и применяются в том случае, когда не используется НДС, закреплены за автономными сообществами Испании и подлежат уплате как физическими, так и юридическими лицами.

Гербовый сбор взимается за использование документов, которым правовая система придает особую юридическую силу, что, в первую очередь, касается нотариально заверенных документов, а также коммерческих документов³¹³.

В нотариальной сфере гербовый сбор взимается с договоров, свидетельств и официальных записей нотариуса в отношении совершаемых актов и удостоверяемых контрактов. Сбор применяется к первой копии договора или свидетельства, предметами которых является денежная сумма или вещь, имеющая денежную оценку, и которые подлежат внесению в соответствующий Регистр (собственности, торговый или промышленный).

Для гербового сбора установлены общие фиксированные ставки и специальные ставки, размер которых устанавливается автономными сообществами Испании. Налогоплательщиками выступают приобретатели имущества или прав.

³¹³ C. Planells del Pozo, S. Torres Escámez. National Report Spain. Notarius International 3-4/2003. P. 265. URL: http://212.63.69.85/Database/2003/notarius_2003_03_249_en.pdf (дата обращения: 02.10.2013)

Размер ставки варьируется по каждому автономному сообществу в зависимости от типа документа и достигают 2 % в отношении определенных операций с недвижимостью. Например, с ипотеки, практически ставшей в Испании товаром, уплачивается гербовый сбор на нотариальные документы из расчета 0,5 % от общей суммы ипотеки.

В сфере коммерческого оборота гербовый сбор взимается с определенных коммерческих документов, к которым относятся: векселя, облигации и иные долговые обязательства. Налоговая ставка формируется с использованием шкалы или берется в размере 3 %. Налогоплательщиками являются лица, выдающие данные коммерческие документы (векселедатель).

Согласно положениям Закона Испании № 12/2002 от 2002 года, регулирующего вопросы экономического сотрудничества между испанским государством и автономным сообществом Страной Басков, налог на передачу имущества и гербовый сбор подлежат собственному законодательному урегулированию сообщества, за исключением векселей и заменяющих их бумаг, к которым применяется общее законодательство. Так, каждая из исторических территорий Страны Басков (Бискайя, Гипускоа, Алава) имеет собственное законодательство о налоге на передачу имущества и гербовом сборе.

Региональное сообщество Наварра также имеет собственное законодательство (региональный законодательный декрет № 129/1999 от 1999 года) в отношении данных налогов и ответственно за их сбор на своей территории³¹⁴.

В Румынии основы о гербовых сборах за нотариальные акты и услуги установлены Ордонансом Правительства № 12/1998 от 1998 года, а размеры согласно положениям Налогового кодекса подлежат ежегодной индексации в соответствии с уровнем инфляции Министерством Финансов по согласованию с Министерством внутренних дел. Данные гербовые сборы взимаются заранее, в отличие от налогов на наследство, которые подлежат уплате непосредственно перед выдачей свидетельства о праве на наследство.

³¹⁴ Séneur abogados economistas. Capital Transfer Tax and Stamp Duty, 2012. P. 104-105.

Они перечисляются в государственный бюджет, а ответственным контрольным органом в данной сфере выступает Министерство внутренних дел³¹⁵.

В Италии гербовый сбор подлежит уплате за регистрацию сделок с недвижимостью и ответственным за его взимание является нотариус³¹⁶.

Во Франции гербовые сборы наряду с регистрационными пошлинами относились к группе налогов на собственность³¹⁷. Гербовый сбор, называемый налоговыми марками или марками гос.пошлины (*les droits de timbre*) как специальный налог, перечисляемый в государственную казну с каждой страницы подлинного нотариального акта, нотариально удостоверенной копии, а также копии акта, снабженной исполнительной надписью нотариуса, применялся до 1 января 2006 года. Данный сбор относился к общим нотариальным расходам, наряду с иными налогами, регистрационными сборами, сопутствующими издержками и вознаграждением нотариуса³¹⁸ и уплачивался путем прикрепления липкой печати (марки) к письменному документу³¹⁹.

В России гербовый сбор как источник государственных доходов, сначала путем использования гербовой (клейменной) бумаги, а впоследствии гербовых марок, применялся в дореволюционной России, в годы НЭПа, а также в течение нескольких лет после развала СССР в отношении операций с ценными бумагами. При этом, до Октябрьской революции российский нотариус взимал практически два вида платежей: плату за совершенные нотариальные действия, составлявшую его доход, а также гербовый сбор в собственность государства³²⁰.

³¹⁵ The Stamp Duty Regulation In Different European Countries. The Annals of The "Ștefan cel Mare" University of Suceava. Fascicle of The Faculty of Economics and Public Administration. Vol. 10. Special Number, 2010. P. 401.

³¹⁶ Philip R Wood. Comparative Law of Security Interests and Title Finance. 2nd edition, 2007. P 91.

³¹⁷ См.: Рудый К.В. Финансовые, денежные и кредитные системы зарубежных стран. М.: Новое знание, 2004. С. 183.

³¹⁸ См.: Ярков В.В., Медведев И.Г., Трушников С.С. Методика и практика формирования нотариальных тарифов в странах Латинского нотариата (на примере Франции и Германии) // Нотариальный вестник. 2004. № 11. С.10.

³¹⁹ The French Tax System. Public Finances General Directorate Tax Policy Directorate, 2011. URL: http://www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/p1/fichedescriptive_1006/fichedescriptive_1006.pdf (дата обращения: 02.10.2013)

³²⁰ См.: Куклина Н. История российского нотариата // Российская юстиция. 1997. № 12. С. 31-32.

Исторически гербовым сбором облагалось большое количество юридически значимых документов, таких как: чеки, квитанции о получении денежных средств, регистрация актов о передаче имущества, долговых обязательств, доверенности на владение или опеку имущества разрешения на брак (брачные свидетельства) и поземельные сделки для придания им юридической силы. Гербовый (штемпельный) сбор рассматривался как разновидность пошлины, взимаемой за прямые государственные услуги, в том числе за удостоверение разных актов, с особым способом взимания путем наложения штемпеля или продажи гербовых марок и бумаги³²¹.

К преимуществам гербового сбора представители финансовой науки XIX века относили: удобство и простоту его взимания; отсутствие необходимости вмешательства правительственных органов, упрощение государственного счетоводства; большую область распространения (все случаи гражданской жизни, требующие составления письменного акта); если дело касается взаимоотношений частных лиц с государственными учреждениями, последние являются бесплатно функционирующим контролем.

Недостатки использования гербового сбора в целом сводились к невозможности точного определения получаемых государством доходов; неравномерности распределения с общеэкономической точки зрения; ограниченному кругу применения (лишь в сравнительно легко контролируемых сферах отношений); необходимости осуществления государственного контроля за правильностью и полнотой поступления гербовых сборов; обязательности введения специальной системы взысканий и штрафов за нарушение законов и правил о гербовом сборе³²².

По мнению немецкого ученого того времени К.Б. Рау, «взимание штемпельного налога с бумаг частного характера является только средством

³²¹ См., например: Иловайский С.И. Учебник финансового права. Одесса, 1904. С. 288; Энциклопедический словарь Ф.А. Брокгауза и И.А. Ефрона. СПб.: Брокгауз-Ефрон, 1890—1907.

³²² См., например: Alfred de Foville. La France Economique, 1890; A. Wagner. Finanzwissenschaft; J. Conrad. Grundriss. III Theil Finanzwissenschaft; Иловайский С.И. Учебник финансового права. Одесса, 1904. Янжул. Основные начала финансовой науки. СПб, 1899; Новицкий А.И. Исторический обзор законодательства о гербовом сборе России в Трудах комиссии, высочайше учрежденной для пересмотра системы податей и сборов. Т. VI. Ч.1. СПб., 1863. и др.

забирать при всяком удобном случае малую толику с имущества граждан в пользу казны..», «..все достояние гражданина, все, что он приобретает, состоит под охраной законов, и потому ошибочно требовать пошлин лишь по поводу известного специального акта, так как государство и без этой пошлины должно способствовать заключению актов»³²³.

Соглашаясь отчасти с этими доводами, С.И. Иловайский, наряду с иными представителями финансовой науки, в свою очередь находил, что если одной из важнейших задач государства и является общая охрана имущества его граждан, которая осуществляется помимо взимания сборов, то в тех случаях, когда государство оказывает определенным лицам специальные услуги, оно, несомненно, имеет право требовать за это вознаграждение, так как иначе все граждане несли бы соответствующие расходы, а учреждениями пользовались бы лишь некоторые³²⁴.

Современная российская наука относит гербовый сбор, как правило, к распространенному виду платежей на сделки, как особой форме косвенных сборов, представляющей собой вид пошлины, взимающейся в государственный бюджет со сделок, подлежащих регистрации в установленном порядке³²⁵.

Некоторые ученые в области нотариата уже присматривались к перспективе использования гербового сбора в нотариальной практике. Как отмечает специалист в области нотариата О.В. Романовская, о жизнеспособности двойной системы оплаты нотариальных услуг (платы за совершенные нотариальные действия в доход нотариуса и гербового сбора в собственность государства) свидетельствует опыт бывших советских республик, как, например, Латвии, Молдовы и Армении, где на основании законодательных положений о нотариате наряду с государственной пошлиной уплачивается вознаграждение за работу нотариусов и иные

³²³ Рау К. Б. Основные начала финансовой науки. СПб., 1868. С. 265.

³²⁴ См.: Иловайский С.И. Учебник финансового права. Одесса, 1904. С. 290.

³²⁵ См., например: Рассолов М.М. Финансовое право: учебное пособие для вузов. М.: Юнити-Дана, 2001. С.86.

произведенные ими фактические расходы³²⁶. Т.Г. Калиниченко рассматривает с точки зрения целесообразности необходимость разработки системы, заменяющей налогообложение нотариусов как физических лиц, единым гербовым сбором в пользу государства за наделение нотариуса публичными полномочиями³²⁷.

Российское нотариальное сообщество в лице ФНП также не отрицает возможности применения гербового сбора, поскольку в ст. 71 одного из первых проектов ФЗ «Об организации и деятельности нотариата в Российской Федерации» устанавливалась необходимость взимания гербового сбора в размере 1% от нотариального тарифа, установленного за совершение нотариального действия³²⁸.

На наш взгляд, исходя из амбивалентности правовой природы нотариата, выражающейся в дуализме публично-правовых и частно-правовых начал, уплата частнопрактикующим нотариусом НДФЛ с доходов от своей деятельности, в первую очередь, отражает его частноправовую природу.

Использование практики взимания гербового сбора в сфере нотариальной деятельности в виде подлежащей зачислению в государственный бюджет платы, взимаемой с физических и юридических лиц, обратившихся за совершением нотариальных действий, путем наклеивания на акты специальных (гербовых или штемпельных) марок, в свою очередь не только бы способствовало эффективности осуществления фискальной функции государства по сбору доходов в бюджет, но и отражало бы публично-правовую природу нотариальной деятельности, когда государство получает непосредственную плату за оказание публичных услуг физическим и юридическим лицам посредством нотариуса, которому оно

³²⁶ Романовская О.В. Проблемы развития нотариата в Российской Федерации. URL: <http://www.nauka-pravo.org/m/articles/view/Проблемы-развития-нотариата-в-Российской-Федерации>

³²⁷ Калиниченко Т.Г. Глобализация и основные проблемы развития нотариата Российской Федерации. Нотариальный вестник, 2009. № 8. URL: http://old.notariat.ru/press_3157_23.aspx.htm (дата обращения: 02.10.2013)

³²⁸ Романовская О.В. Проблемы развития нотариата в Российской Федерации. URL: <http://www.nauka-pravo.org/m/articles/view/Проблемы-развития-нотариата-в-Российской-Федерации> (дата обращения: 02.12.2013)

делегировало часть своих полномочий в сфере государственного управления, а именно в области защиты их прав и свобод.

При этом механизм взимания гербового сбора может заключаться в первоначальном приобретении нотариусами гербовых марок у государства «за право совершения от имени государства нотариальных действий», при том что конечными плательщиками данного сбора будут непосредственно потребители нотариальных услуг.

Взимание нотариусом гербового сбора расширит сферу специального налогово-правового статуса нотариуса как субъекта, содействующего уплате налогов и сборов.

Таким образом, В европейских государствах (Бельгии, Германии, Греции, Италии, Испании, Люксембурге, Нидерландах, Польше, Португалии, Словении, Франции) «латинские» нотариусы помимо специального налогово-правового статуса самозанятых лиц обладают специальным налогово-правовым статусом субъектов, содействующих налоговому администрированию, и специальным налогово-правовым статусом субъектов, содействующих уплате налогов и сборов, который в отличие от России объединяет налоговые права и обязанности не только налоговых агентов, но и сборщиков налоговых платежей.

Специальный налогово-правовой статус «латинских» нотариусов как сборщиков налоговых платежей включает в себя права и обязанности по обеспечению взимания в государственную казну налогов и иных обязательных платежей, связанных с конкретным нотариальным действием (сделкой с недвижимым имуществом) (например, в Бельгии, Италии, Люксембурге, Нидерландах, Польше, Франции), а также гербовых сборов (например, в Испании, Италии, Румынии, ранее во Франции).

Конкретный круг налоговых прав и обязанностей «латинских» нотариусов, предопределяющих их специальный налогово-правовой статус как субъектов, содействующих налоговому администрированию, различается в зависимости от государства.

Взаимодействие нотариусов с налоговыми органами проводится по таким направлениям, как: 1) уведомление налоговых органов о совершенных сделках с недвижимым имуществом в целях налогообложения (например, Германия, Испания); 2) осуществление контроля за своевременной уплатой установленных законодательством страны налогов и сборов на сделки с недвижимым имуществом или правами, подлежащие государственной регистрации (например, Греция, Португалия, Словения); 3) предоставление информации о стоимости полученного по наследству или в результате дарения имущества в целях эффективного взимания налогов на наследство и дарение; 4) проверка у продавца по сделке задолженности по налогам, в том числе с правом, в случае их наличия, вычесть сумму недоимки из цены сделки для перечисления налоговым органам.

Использование данных форм налогового администрирования направлено на решение таких глобальных проблем, как борьба с коррупцией, отмыванием денег и уклонением от уплаты налогов. При этом эффективность участия нотариусов в сборе налогов, подлежащих уплате в связи с передачей недвижимого имущества или прав на него, напрямую зависит от законодательного установления обязательной нотариальной формы для сделок с недвижимым имуществом или прав на него, подлежащих государственной регистрации.

Использование опыта европейских стран опыта может способствовать не только улучшению налогового администрирования по НДС, ускорению процедуры его взимания, но и увеличению объема налоговых поступлений в бюджет.

Первым направлением совершенствования российского налогового законодательства может служить расширение полномочий нотариусов по содействию в уплате налогоплательщиками налогов и сборов, прежде всего, в связи с удостоверением сделок с имуществом, подлежащим государственной регистрации, а именно по проверке у сторон по сделке с недвижимым имуществом или правами, подлежащими государственной регистрации, задолженности по налогам и сборам, в том числе с правом, в

случае их наличия, отказать в совершении нотариального действия до устранения факта задолженности или вычесть сумму недоимки из цены сделки для перечисления в государственный бюджет, а также по налоговому администрированию, чему во многом может способствовать вновь введение в российское налоговое законодательство института сборщиков налогов и сборов.

Вторым направлением совершенствования российского налогового законодательства может выступать введение вместо государственной пошлины и нотариальных тарифов за совершение нотариальных действий в качестве отдельной главы НК РФ используемого в некоторых зарубежных странах, а также применяемого в дореволюционной России института гербового сбора, который бы применялся наряду с вознаграждением нотариуса (оплатой правовой и технической работы), в виде подлежащей зачислению в государственный бюджет платы, взимаемой с физических и юридических лиц, обратившихся за совершением нотариальных действий, как конечных плательщиков, путем наклеивания на акты специальных (гербовых или штемпельных) марок, первоначально приобретенных нотариусами у государства «за право совершения от имени государства нотариальных действий».

Двойная система оплаты нотариальных действий может способствовать эффективности осуществления фискальной функции государства по сбору доходов в бюджет, а также соответствует двойственной правовой природе небюджетного нотариата, когда уплата НДФЛ с полученных доходов от нотариальной деятельности, отражает его частноправовую специфику, а уплата гербового сбора - публично-правовую, в виде получения государством непосредственной платы за оказание посредством нотариуса публичных услуг физическим и юридическим лицам.

Также представляет интерес практика взимания в Италии налога на нотариальные архивы, который уплачивается с нотариальных договоров и завещаний, способствующая дополнительному обеспечению (финансированию) хранения архивов указанных нотариальных документов.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Несмотря на пока характерное для современной российской нотариальной системы разделение нотариата на бюджетный (государственный) и небюджетный (частный), обе категории нотариусов, будучи субъектами публичного права, реализующими публичную власть в сфере защиты прав и законных интересов граждан и юридических лиц путем осуществления нотариальной деятельности, имеют особую публично-правовую природу, выражающуюся в наличии у них публично-правового статуса.

Единство публично-правового статуса государственных и частнопрактикующих нотариусов, выраженное в равных правах и обязанностях при совершении всех предусмотренных законодательством нотариальных действий, не противоречит существованию различий в их административно-правовом (организационном) и финансово-правовом статусах.

Различия в административно-правовом и финансово-правовом статусах государственных и частнопрактикующих нотариусов определяют их способность вступать в налоговые правоотношения посредством приобретения различных налоговых прав и обязанностей. Поэтому в зависимости от организационных основ и финансового обеспечения деятельности государственных и частнопрактикующих нотариусов формируется их налогово-правовой статус, особенности которого зависят от состава конкретных налоговых прав и обязанностей.

Присущий обеим категориям нотариусов дуализм частно-правовых и публично-правовых начал применительно к частному нотариату проявляется в необходимости осуществления государственной функции по защите прав и свобод граждан и юридических лиц (публичный аспект) на основе организационной обособленности и самообеспечения (частный аспект), предопределяя отражение данной специфики в налоговом законодательстве, путем установления специального налогово-правового регулирования со

стороны государства, в том числе по вопросам налогообложения доходов от осуществления частнопрактикующими нотариусами нотариальной деятельности.

Налогово-правовой статус нотариуса, как подотраслевой по отношению к его финансово-правовому статусу, является частью общего публично-правового статуса нотариуса, и выражается в совокупности закрепленных законодательном о налогах и сборах его прав и обязанностей как субъекта налогового права, а также ответственности за их нарушение.

Общие налоговые права и обязанности государственных и частнопрактикующих нотариусов, наряду с установленной ответственностью за их неисполнение или ненадлежащее исполнение, составляют общий налогово-правовой статус, как субъектов налогового права. Наличие же специальных прав и обязанностей предопределяет существование специальных налогово-правовых статусов нотариусов, состав которых зависит от характера участия в налоговых правоотношениях.

Государственные и частнопрактикующие нотариусы участвуют в налоговых правоотношениях в качестве налогоплательщиков в связи с уплатой НДФЛ, а также пообъектных налогов (транспортный налог, налог на имущество физических лиц и земельный налог), обладая при этом общим налогово-правовым статусом налогоплательщиков – физических лиц.

В правоотношениях по уплате НДФЛ со своих доходов государственные нотариусы также располагают общим налогово-правовым статусом физических лиц, а частнопрактикующие – специальным налогово-правовым статусом самозанятых лиц, занимающихся профессиональной деятельностью по оказанию нотариальных услуг, о чем свидетельствует не только проведенный в настоящей работе анализ его налоговых прав и обязанностей в данной сфере, но и оправдывается спецификой публично-правовой природы нотариальной деятельности, предполагающей установление и применение иных налоговых правил, чем для физических лиц и индивидуальных предпринимателей.

Исторический обзор становления и развития института нотариата в России позволил сделать вывод, что наряду с публичной значимостью признак самофинансирования наиболее характерен для российского нотариата, привнося в публично-правовое регулирование частно-правовой элемент и предопределяя тем самым необходимость осуществления особой формы государственного правового регулирования, в том числе налогового, в сфере небюджетного нотариата.

Помимо налоговых прав и обязанностей налогоплательщиков государственные и частнопрактикующие нотариусы наделены налоговым законодательством дополнительно налоговыми правами и обязанностями, связанными с обеспечением налогоплательщикам и государству возможности реализовывать свои фискальные права или выполнять обязанности в рамках посредничества при уплате налоговых платежей, исключаящего их личный имущественный интерес в этих отношениях.

В зависимости от характера налоговых прав и обязанностей (общие для всех категорий налогоплательщиков или специальные) российские государственные нотариусы вступают в налоговые правоотношения, обладая: общим налогово-правовым статусом физических лиц – налогоплательщиков, специальным налогово-правовым статусом субъектов, содействующих уплате налогов и сборов, а именно сборщиков государственных пошлин за совершение нотариальных действий, и специальным налогово-правовым статусом субъектов, содействующих налоговому администрированию - лиц, обязанных информировать налоговые органы о фактах, существенных для налогообложения.

Российские частнопрактикующие нотариусы приобретают: общий налогово-правовой статус физических лиц-налогоплательщиков, специальный налогово-правовой статус самозанятых лиц, занимающихся профессиональной деятельностью по оказанию нотариальных услуг, специальный налогово-правовой статус субъектов, содействующих уплате налогов и сборов, а именно налоговых агентов, и специальный налогово-правовой статус субъектов, содействующих налоговому администрированию

- лиц, обязанных информировать налоговые органы о фактах, существенных для налогообложения.

Специальный налогово-правовой статус частнопрактикующего нотариуса, как самозанятого лица, занимающегося профессиональной деятельностью по оказанию нотариальных услуг, определяется персональными налогами, порядок и условия налогообложения которыми зависят от персональных характеристик плательщика.

Основным критерием разграничения категорий налогоплательщиков - частнопрактикующих нотариусов и индивидуальных предпринимателей для целей налогообложения является отношение к нотариальной деятельности как к особой юридической деятельности, осуществляемой от имени государства, а не разновидности экономической деятельности.

Публично-правовой характер нотариальной деятельности, с доходов от осуществления которой частнопрактикующие нотариусы обязаны уплачивать НДФЛ, предполагает установление в налоговом законодательстве специального порядка исчисления и уплаты НДФЛ с доходов от нотариальной деятельности, а также специального порядка учета доходов и расходов частнопрактикующими нотариусами, в том числе при котором учет их расходов осуществляется в полном объеме без расчета сумм амортизационных отчислений, а также износа основных производственных фондов.

Введению на территории РФ единообразной практики определения и использования профессиональных вычетов частнопрактикующими нотариусами может способствовать закрепление в ст. 221 НК РФ перечня профессиональных расходов применительно к частнопрактикующим нотариусам, в который следует включить: суммы обязательных взносов, вытекающих из членства в нотариальной палате; обязательные платежи, связанные со страхованием нотариальной деятельности; расходы по повышению квалификации нотариуса и персонала конторы, приобретению специальной юридической литературы, периодических изданий по вопросам, связанным с профессиональной деятельностью; расходы на оплату услуг по

обеспечению сохранности документов, в том числе архива нотариальной конторы и безопасности деятельности нотариуса; расходы на оплату труда персонала нотариальной конторы, в том числе лиц, замещающих нотариуса в его отсутствие; расходы на уплату налогов и сборов, а также страховых взносов в государственные внебюджетные фонды, в соответствии с законодательством РФ; суммы нотариальных тарифов, которые вследствие льгот по оплате нотариальных действий, не взысканы с соответствующих лиц; прочие расходы, связанные с осуществлением нотариальной деятельности и содержанием нотариальной конторы, в том числе на приобретение помещения под офис или его аренду (субаренду), ремонт, покупку мебели, оргтехники, канцелярских принадлежностей, установку и использование средств связи, оборудования, требуемого для обеспечения нормальных условий труда и мер по технике безопасности, специальных лицензированных программ, защищенных бланков строгой отчетности.

В государствах ближнего зарубежья (Армении, Белоруссии, Казахстане, Литве, Молдове, Украине и Эстонии) применительно к «латинским» (частнопрактикующим) нотариусам в зависимости от отношения к нотариальной деятельности для целей налогообложения как к разновидности экономической или особой юридической деятельности можно выделить: специальный налогово-правовой статус нотариусов, по регламентации правил исчисления и уплаты налогов с доходов от нотариальной деятельности соответствующий специальному статусу налогоплательщиков – индивидуальных предпринимателей (в Армении, Белоруссии, Эстонии), специальный налогово-правовой статус нотариусов как самозанятых лиц (лиц свободных профессий), занимающихся профессиональной деятельностью, которым обладают также адвокаты, частные судебные приставы, бухгалтеры, аудиторы и т.д. (в Казахстане, Украине), специальный налогово-правовой статус нотариусов, как самозанятых лиц, занимающихся профессиональной деятельностью по оказанию нотариальных услуг, к которым применяются специальные правила налогообложения (в Молдове). При этом специальный налогово-правовой

статус нотариусов, как самозанятых лиц, не всегда связан с уплатой ими только подоходного налога по результатам нотариальной деятельности.

В европейских государствах (Бельгии, Германии, Греции, Испании, Италии, Люксембурге, Нидерландах, Польше, Португалии, Словении, Франции) «латинские» нотариусы помимо специального налогово-правового статуса самозанятых лиц обладают специальным налогово-правовым статусом субъектов, содействующих налоговому администрированию, и специальным налогово-правовым статусом субъектов, содействующих уплате налогов и сборов, который в отличие от России объединяет налоговые права и обязанности не только налоговых агентов, но и сборщиков налоговых платежей.

Специальный налогово-правовой статус «латинских» нотариусов как сборщиков налоговых платежей включает в себя права и обязанности по обеспечению взимания в государственную казну налогов и иных обязательных платежей, связанных с конкретным нотариальным действием (сделкой с недвижимым имуществом) (например, в Бельгии, Италии, Люксембурге, Нидерландах, Польше, Франции), а также гербовых сборов (например, в Испании, Италии, Румынии, ранее во Франции).

Конкретный круг налоговых прав и обязанностей «латинских» нотариусов, предопределяющих их специальный налогово-правовой статус как субъектов, содействующих налоговому администрированию, различается в зависимости от государства и включает в себя: уведомление налоговых органов о совершенных в нотариальной форме сделках с недвижимым имуществом (например, Германия, Испания); осуществление контроля за своевременной уплатой налогов и сборов на сделки с недвижимым имуществом или правами, подлежащими государственной регистрации; предоставление информации о стоимости полученного по наследству или в результате дарения имущества (например, Греция, Португалия, Словения); проверку у продавца по сделке задолженности по налогам, в том числе с правом, в случае их наличия, вычесть сумму недоимки из цены сделки для перечисления налоговым органам.

Использование данных форм налогового администрирования направлено на решение таких глобальных проблем, как борьба с коррупцией, отмыванием денег и уклонением от уплаты налогов. При этом эффективность участия нотариусов в сборе налогов, подлежащих уплате в связи с передачей недвижимого имущества или прав на него, напрямую зависит от законодательного установления обязательной нотариальной формы для сделок с недвижимым имуществом или прав на него, подлежащих государственной регистрации.

Изучение опыта зарубежных стран обеспечило возможность формулирования возможных направлений для совершенствования российского налогового законодательства в области нотариата.

Первое направление совершенствования налогового законодательства связано с расширением полномочий нотариусов по содействию в уплате налогоплательщиками налогов и сборов, прежде всего, в связи с удостоверением сделок с имуществом, подлежащим государственной регистрации, а именно по проверке у сторон по сделке с недвижимым имуществом или правами, подлежащими государственной регистрации, задолженности по налогам и сборам, в том числе с правом, в случае их наличия, отказать в совершении нотариального действия до устранения факта задолженности или вычесть сумму недоимки из цены сделки для перечисления в государственный бюджет, а также по налоговому администрированию, чему во многом может способствовать вновь введение в российское налоговое законодательство института сборщиков налогов и сборов.

Вторым направлением совершенствования российского налогового законодательства может служить введение вместо государственной пошлины и нотариальных тарифов за совершение нотариальных действий в качестве отдельной главы НК РФ используемого в некоторых зарубежных странах, а также применяемого в дореволюционной России института гербового сбора, который бы применялся наряду с вознаграждением нотариуса (оплатой правовой и технической работы), в виде подлежащей зачислению в

государственный бюджет платы, взимаемой с физических и юридических лиц, обратившихся за совершением нотариальных действий, как конечных плательщиков, путем наклеивания на акты специальных (гербовых или штемпельных) марок, первоначально приобретенных нотариусами у государства «за право совершения от имени государства нотариальных действий».

Двойная система оплаты нотариальных действий может способствовать эффективности осуществления фискальной функции государства по сбору доходов в бюджет, а также соответствует двойственной правовой природе небюджетного нотариата, когда уплата НДФЛ с полученных доходов от нотариальной деятельности, отражает его частноправовую специфику, а уплата гербового сбора - публично-правовую, в виде получения государством непосредственной платы за оказание посредством нотариуса публичных услуг физическим и юридическим лицам.

ПЕРЕЧЕНЬ СОКРАЩЕНИЙ

Законодательство Российской Федерации

Конституция РФ - Конституция Российской Федерации: принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 года (в редакции от 21 июля 2014 года).

Основы о нотариате - Основы законодательства Российской Федерации о нотариате: утверждены Верховным Советом Российской Федерации 11 февраля 1993 года № 4462-1 (в редакции от 29 декабря 2014 года).

НК РФ – Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 года № 146-ФЗ (в редакции от 29 декабря 2014 года) и Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05 августа 2000 года № 117-ФЗ (в редакции от 08 марта 2015 года).

БК РФ – Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 года № 145-ФЗ (в редакции от 26 декабря 2014 года).

ГК РФ – Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30 ноября 1994 года № 51-ФЗ (в редакции от 22 октября 2014 года).

ТК РФ – Трудовой кодекс Российской Федерации от 30 декабря 2001 года № 197-ФЗ (в редакции от 31 декабря 2014 года).

УК РФ - Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 года № 63-ФЗ (в редакции от 3 февраля 2015 года).

ЖК - Жилищный кодекс Российской Федерации от 29 декабря 2004 года № 188-ФЗ (в редакции от 29 декабря 2014 года).

ГПК РФ – Гражданско-процессуальный кодекс Российской Федерации от 14 ноября 2002 года № 138-ФЗ (в редакции от 08 марта 2015 года).

Официальные издания

СЗ РФ – Собрание законодательства Российской Федерации

РГ – Российская газета

БНА - Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти

Ведомости СНД и ВС РФ - Ведомости Съезда народных депутатов Российской Федерации и Верховного Совета Российской Федерации

Прочие сокращения

РФ – Российская Федерация

КС РФ – Конституционный Суд Российской Федерации

ВС РФ – Верховный Суд Российской Федерации

ВАС РФ – Высший Арбитражный Суд Российской Федерации

Минюст России – Министерство юстиции Российской Федерации

Минфин России – Министерство финансов Российской Федерации

Минтруда России – Министерство труда и социальной защиты Российской Федерации

Минэкономразвития России – Министерство экономического развития Российской Федерации

МНС России – Министерство Российской Федерации по налогам и сборам

ФНС России – Федеральная налоговая служба

Госкомстат России – Государственный комитет Российской Федерации по статистике

ФНП – Федеральная нотариальная палата

НДФЛ – налог на доходы физических лиц

НДС – налог на добавленную стоимость

ЕСН – единый социальный налог

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ НОРМАТИВНО-ПРАВОВЫХ И ЛИТЕРАТУРНЫХ ИСТОЧНИКОВ

I. Нормативно-правовые акты и официальные документы

1. Конституция Российской Федерации: принята на референдуме 12 декабря 1993 года (ред. от 21.07.2014) // СЗ РФ. 2014. № 15. Ст. 1691.
2. Основы законодательства Российской Федерации о нотариате: утверждены Верховным Советом Российской Федерации 11 февраля 1993 года № 4462-1 (ред. от 29.12.2014) // Ведомости СНД и ВС РФ. 1993. № 10. Ст. 357.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 года № 146-ФЗ (ред. от 29.12.2014) // СЗ РФ. 1998. № 31, ст. 3824.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05 августа 2000 года № 117-ФЗ (ред. от 8.03.2015) // СЗ РФ. 2000. № 32, ст. 3340.
5. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 года № 145-ФЗ (ред. от 26.12.2014) // СЗ РФ. 1998. № 31, ст. 3823.
6. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30 ноября 1994 года № 51-ФЗ (ред. от 22.10.2014) // СЗ РФ. 1994. № 32. Ст. 3301.
7. Жилищный кодекс Российской Федерации от 29 декабря 2004 года № 188-ФЗ (ред. от 29.12.2014) // РГ. 2005. № 1.
8. Трудовой кодекс Российской Федерации от 30 декабря 2001 года № 197-ФЗ (ред. от 31.12.2014) // СЗ РФ. 2002. № 1 (ч. 1). ст. 3.
9. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 года № 63-ФЗ (ред. от 03.02.2015) // СЗ РФ. 1996. № 25. ст. 2954.
10. Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации от 14 ноября 2002 года № 138-ФЗ (ред. от 08.03.2015) // СЗ РФ. 2002. № 46. ст. 4532.
11. Закон РФ от 07 декабря 1991 года № 1998-1 «О подоходном налоге с физических лиц» // РГ. 1992. № 59.

12. Закон РФ от 09 декабря 1991 года № 2005-1 «О государственной пошлине» (ред. от 17.02.1993) // Ведомости СНД и ВС РФ. 1992. № 11. Ст. 521.

13. Закон РФ от 09 декабря 1991 года № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц» (ред. от 02.11.2013) // РГ. 1992. № 36.

14. Закон РФ от 12 декабря 1991 года № 2020-1 (ред. от 30.12.2001) «О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения» // РГ. 1992. № 59.

15. Закон РФ от 27 декабря 1991 года № 2118-1 (ред. от 11.11.2003) «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // РГ. 1992. № 56.

16. Федеральный закон РФ от 24 июля 1998 года № 125-ФЗ (ред. от 02.04.2014) «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3803.

17. Федеральный закон РФ от 06 октября 1999 года № 184-ФЗ (ред. от 11.12.2004) «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации» // СЗ РФ. 1999, № 42. Ст. 5005.

18. Федеральный закон РФ от 5 августа 2000 года № 118-ФЗ «О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации» // СЗ РФ. 2000. № 32. Ст. 3341.

19. Федеральный закон от 22 мая 2003 года № 54-ФЗ (ред. от 05.05.2014) «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» // СЗ РФ. 2003. № 21. Ст. 1957.

20. Федеральный закон от 29 июня 2004 г. № 58-ФЗ «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию государственного управления» // СЗ РФ. 2004. № 27. Ст. 2711.

21. Федеральный закон от 22 октября 2004 года № 125-ФЗ (ред. от 11.02.2013) «Об архивном деле в Российской Федерации» // СЗ РФ. 2004. № 43. Ст. 4169.

22. Федеральный закон от 2 ноября 2004 года № 127-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации» // СЗ РФ. 2004. № 45. Ст. 4377.

23. Федеральный закон от 01 июля 2005 года № 78-ФЗ «О признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации в связи с отменой налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения» // СЗ РФ. 2005. № 27. Ст. 2717.

24. Федеральный закон от 22 июля 2005 года № 119-ФЗ «О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» // СЗ РФ. 2005. № 30 (ч. II). Ст. 3130.

25. Федеральный закон от 26 июля 2006 года № 135-ФЗ (ред. 04.06.2014) «О защите конкуренции» // СЗ РФ. 2006. № 31 (1 ч.). Ст. 3434.

26. Федеральный закон от 27 июля 2006 № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового Кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» // СЗ РФ. 2006. № 31 (1 ч.). Ст. 3436.

27. Федеральный закон от 29 декабря 2006 года № 255-ФЗ (ред. от 28.06.2014) «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством» // СЗ РФ. 2007. № 1 (1 ч.). Ст. 18.

28. Федеральный закон от 24 июля 2009 года № 212-ФЗ (ред. от 04.06.2014) «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования» // СЗ РФ. 2009. № 30. Ст. 3738.

29. Федеральный закон от 06 декабря 2011 года № 401-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О защите конкуренции» // РГ. 2011. № 278.

30. Федеральный закон от 06 декабря 2011 года (ред. от 28.12.2013) № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» // СЗ РФ. 2011. № 50. Ст. 7344.

31. Федеральный закон от 30 декабря 2012 года № 302-ФЗ «О внесении изменений в главы 1, 2, 3 и 4 части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. 2012. № 53 (ч. 1). Ст. 7627.

32. Федеральный закон от 21 декабря 2013 года № 379-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СЗ РФ. 2013. № 51. Ст. 6699.

33. Федеральный закон от 29 декабря 2014 года № 457-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» // РГ. 2014. № 299.

34. Закон города Москвы от 19 апреля 2006 года № 15 (ред. от 02.04.2008) «Об организации и деятельности нотариата в городе Москве» // Вестник Мэра и Правительства Москвы. 2006. № 27.

35. Указ Президента РФ от 09 марта 2004 года № 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» // СЗ РФ. 2004. № 11. Ст. 945.

36. Указ Президента РФ от 14 июля 2008 года № 107 «О внесении изменений в Указ Президента Российской Федерации от 13 октября 2004 г. № 1313 «Вопросы Министерства юстиции Российской Федерации», в Положение, утвержденное этим Указом, и о признании утратившими силу

некоторых актов Президента Российской Федерации» // СЗ РФ. 2008. № 29 (ч. 1). Ст. 3473.

37. Указ Президента РФ от 25 декабря 2008 года № 1847 (ред. от 21.05.2012) «О Федеральной службе государственной регистрации, кадастра и картографии» // СЗ РФ. 2008. № 52 (ч. 1). Ст. 6366.

38. Постановление Верховного Совета Российской Федерации от 11 февраля 1993 г. № 4463-1 «О порядке введения в действие Основ законодательства Российской Федерации о нотариате» // Ведомости СНД и ВС РФ. 1993. № 10. ст. 358.

39. Постановление Правительства РФ от 30 июня 2004 года № 329 (ред. от 23.09.2013) «О Министерстве финансов Российской Федерации» // СЗ РФ. 2004. № 31, ст. 3258.

40. Постановление Правительства РФ от 30 сентября 2004 года № 506 (ред. от 03.07.2014) «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» // СЗ РФ. 2004. № 40, ст. 3961.

41. Концепция развития гражданского законодательства Российской Федерации, подготовленная на основании Указа Президента Российской Федерации от 18 июля 2008 года № 1108 «О совершенствовании Гражданского кодекса Российской Федерации» // РГ. 2008. № 155.

42. Приказ МНС РФ от 31 октября 2000 года № БГ-3-12/375 «О постановке на учет в налоговом органе организаций и индивидуальных предпринимателей в качестве налогоплательщиков налога на добавленную стоимость» (зарегистрирован в Минюсте России 28 ноября 2000 года № 2468).

43. Приказ Минюста России от 10 апреля 2002 года № 99 (ред. от 04.07.2014) «Об утверждении Форм реестров для регистрации нотариальных действий, нотариальных свидетельств и удостоверительных надписей на сделках и свидетельствуемых документах» (зарегистрирован в Минюсте России 18 апреля 2002 года № 3385) // РГ. 2002. № 74.

44. Приказ Минюста России от 19 ноября 2009 года № 403 (ред. от 23.11.2010) «Об утверждении Правил нотариального делопроизводства»

(зарегистрирован в Минюсте РФ 17 декабря 2009 года № 15675) // РГ. 2010. № 93.

45. Приказ Минфина России и МНС России от 13 августа 2002 года № 86н/БГ-3-04/430 (с изм. от 17.05.2012) «Об утверждении Порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей» (зарегистрирован в Минюсте России 29 августа 2002 года № 3756) // БНА. 2002. № 40.

46. Приказ Минфина России и ФНС РФ от 17 сентября 2007 года № ММ-3-09/536 (ред. от 25.11.2013) «Об утверждении форм сведений, предусмотренных статьей 85 Налогового кодекса Российской Федерации», вступил в силу в соответствии с Письмом ФНС России от 20 декабря 2007 года № СК-6-09/991 ((зарегистрирован в Минюсте России 19 октября 2007 года № 10369) // БНА. 2007. № 48.

47. Постановление Госкомстата России от 30 октября 1997 года № 71а (ред. от 21.01.2003) «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве» // Нормативные акты по финансам, налогам, страхованию и бухгалтерскому учету. 1998. № 1.

48. Постановление Госкомстата России от 21 января 2003 года № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств» // Финансовая газета. 2003. № 11.

49. Постановление Госкомстата России от 05 января 2004 года № 1 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты» // Бюллетень Минтруда РФ. 2004. № 5.

50. Приказ ФНС России от 17 ноября 2010 года № ММВ-7-3/611@ (ред. от 14.11.2013) «Об утверждении формы сведений о доходах физических лиц и рекомендаций по ее заполнению, формата сведений о доходах физических лиц в электронном виде, справочников» (зарегистрирован в Минюсте России 24 декабря 2010 года № 19368) // РГ. 2010. № 296.

51. Приказ ФНС России от 27 декабря 2010 года № ММВ-7-3/768@ (ред. от 27.12.2010) «Об утверждении формы налоговой декларации о предполагаемом доходе физического лица (форма 4-НДФЛ), Порядка ее заполнения и формата налоговой декларации о предполагаемом доходе физического лица (форма 4-НДФЛ)» (зарегистрирован в Минюсте России 24 февраля 2011 года № 19928) // РГ. 2011. № 54.

52. Приказ ФНС России от 10 ноября 2011 года № ММВ-7-3/760@ (ред. от 14.11.2013) «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ), Порядка ее заполнения и формата налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ)» (зарегистрирован в Минюсте России 13 декабря 2011 года № 22575) // РГ. 2011. № 287.

53. Профессиональный кодекс нотариусов Российской Федерации, утв. Постановлением Собрания представителей нотариальных палат субъектов Российской Федерации от 18 апреля 2001 года № 10 // Федеральная нотариальная палата. URL: <http://old.notariat.ru/section23268.htm>

54. Письмо МНС России от 14 апреля 2004 года № 33-0-11/285@ // Правовая база «КонсультантПлюс». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_47683/

55. Письмо Минфина России от 13 сентября 2005 года № 03-05-01-03/86 // Региональное законодательство субъектов РФ. URL: <http://www.pravoregion77.ru/>

56. Письмо Минфина России и ФНС России от 31 января 2008 г. № 04-2-02/0427 // Региональное законодательство субъектов РФ. URL: <http://www.pravoregion77.ru/>

57. Письмо Минфина России от 1 февраля 2011 года № 03-04-05/3-45 // Региональное законодательство субъектов РФ. URL: <http://www.pravoregion77.ru/>

58. Письмо Государственной налоговой службы РФ от 26 апреля 1993 года № НИ-6-04/156 «О возмещении за счет подоходного налога расходов

при предоставлении льгот по государственной пошлине нотариусами, занимающимися частной практикой» // Экономика и жизнь. 1993. № 20.

59. Письмо ФНС России от 18 мая 2005 года № 04-2-03/67 «О расходах частнопрактикующего нотариуса» // Региональное законодательство субъектов РФ. URL: <http://www.pravoregiona77.ru/>

60. Письмо ФНС России от 23 июля 2008 г. № 3-5-04/305@ «Об отдельных вопросах налогообложения» // Региональное законодательство субъектов РФ. URL: <http://www.pravoregiona77.ru/>

61. Письмо ФНС России от 20 ноября 2012 года № ЕД-4-3/19532@ // Региональное законодательство субъектов РФ. URL: <http://www.pravoregiona77.ru/>

62. Письмо ФНС России от 12 декабря 2012 года № ЕД-4-3/21174@ // Правовая база «КонсультантПлюс». URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=QUEST;n=123039>

63. Письмо Управления МНС России по г. Москве от 6 декабря 1999 г. № 09-08/17803 «О налогообложении частных нотариусов» // Региональное законодательство субъектов РФ. URL: <http://www.pravoregiona77.ru/reestrdoc13.htm>

64. Письмо Управления МНС России по г. Москве от 3 апреля 2001 года № 02-11/15680 // Региональное законодательство субъектов РФ. URL: <http://www.pravoregiona77.ru/>

65. Письмо Управления МНС России по г. Москве от 16 декабря 2004 года № 27-08/81075@ // Региональное законодательство субъектов РФ. URL: <http://www.pravoregiona77.ru/>

66. Письмо Управления МНС России по г. Москве от 17 апреля 2002 года № 27-08н/17518 «О форме книги учета доходов и расходов для частных нотариусов» // Региональное законодательство субъектов РФ. URL: <http://www.pravoregiona77.ru/>

67. Письмо Управления МНС России по г. Москве от 4 апреля 2002 года № 27-08н/15526 // Региональное законодательство субъектов РФ. URL: <http://www.pravoregiona77.ru/>

68. Письмо Управления МНС России по г.Москве от 1 августа 2003 года № 28-11/42595 // Региональное законодательство субъектов РФ. URL: <http://www.pravoregiona77.ru/>

69. Письмо Управления ФНС России по г.Москве от 15 октября 2004 года № 28-11/66730 // Региональное законодательство субъектов РФ. URL: <http://www.pravoregiona77.ru/>

70. Письмо Управления ФНС России по г. Москве от 3 августа 2005 года № 28-08/55595 о налогообложении дохода частных нотариусов // Региональное законодательство субъектов РФ. URL: <http://www.pravoregiona77.ru/>

71. Письмо Управления ФНС России по г.Москве от 8 сентября 2005 года N 28-08/63690 // Региональное законодательство субъектов РФ. URL: <http://www.pravoregiona77.ru/>

72. Письмо Управления ФНС России по г.Москве от 27 февраля 2007 года № 19-11/17662 // Региональное законодательство субъектов РФ. URL: <http://www.pravoregiona77.ru/>

73. Письмо Управления ФНС России по г.Москве от 20 января 2009 года N 18-12/2/003350@ // Региональное законодательство субъектов РФ. URL: <http://www.pravoregiona77.ru/>

74. Письмо Управления ФНС России по г. Москве от 1 февраля 2010 года N 20-14/2/009255@ // Региональное законодательство субъектов РФ. URL: <http://www.pravoregiona77.ru/>

75. Письмо Управления ФНС России по г. Москве от 17 апреля 2009 года N 20-14/2/037467@ // Региональное законодательство субъектов РФ. URL: <http://www.pravoregiona77.ru/>

76. Письмо Управления ФНС России по г.Москве от 3 июня 2009 года № 20-15/2/056701@ // Региональное законодательство субъектов РФ. URL: <http://www.pravoregiona77.ru/>

77. Письмо Управления ФНС России по г.Москве от 10 июня 2009 г. N 20-14/2/059400@ // Региональное законодательство субъектов РФ. URL: <http://www.pravoregiona77.ru/>

78. Письмо Управления ФНС России по г.Москве от 20 августа 2010 года N 20-14/2/087846@ // Региональное законодательство субъектов РФ. URL: <http://www.pravoregiona77.ru/>

79. Письмо Управления ФНС России по г.Москве от 1 февраля 2010 года N 20-14/2/009255@ // Региональное законодательство субъектов РФ. URL: <http://www.pravoregiona77.ru/>

80. Письмо Управления ФНС России по г. Москве 20 августа 2010 г. N 20-14/2/087846@ // Региональное законодательство субъектов РФ. URL: <http://www.pravoregiona77.ru/>

81. Методические рекомендации по проведению проверки исполнения нотариусом, занимающимся частной практикой, профессиональных обязанностей, утв. протоколом правления ФНП от 17 июня 2005 года № 04/05 // Нотариальный вестник. 2005. № 9. С.29-33.

82. Рекомендации Федеральной нотариальной палаты по применению положений Федерального закона от 02 ноября 2004 г. № 127–ФЗ. URL: <http://notariat.kaluga.ru/document2.htm>

II. Судебная практика

83. Постановление КС РФ от 24 февраля 1998 года № 7-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений статей 1 и 5 Федерального закона от 5 февраля 1997 года «О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в Фонды обязательного медицинского страхования на 1997 год» в связи с жалобами ряда граждан и запросами судов» // СЗ РФ. 1998. № 10. Ст. 1242.

84. Постановление КС РФ от 19 мая 1998 года № 15-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений статей 2, 12, 17, 24 и 34 Основ законодательства Российской Федерации о нотариате // Вестник Конституционного Суда РФ. 1998. № 5.

85. Постановление КС РФ от 23 декабря 1999 года № 18-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений статей 1, 2, 4 и 6 Федерального закона «О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в фонды обязательного медицинского страхования на 1999 год» и статьи 1 Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон «О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в фонды обязательного медицинского страхования на 1998 год» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2000. № 1.

86. Определение КС РФ от 6 июня 2002 года № 116-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Притулы Галины Юрьевны на нарушение ее конституционных прав положениями абзаца четвертого пункта 2 статьи 11, статей 39, 143 и 235 Налогового кодекса Российской Федерации». URL: <http://www.referent.ru/7/11238>

87. Постановление КС РФ от 6 июня 2002 года № 120-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Руппель Светланы Карловны на нарушение ее конституционных прав положениями абзаца четвертого пункта 2 статьи 11 Налогового кодекса Российской Федерации». URL: <http://www.referent.ru/7/55729>

88. Определение КС РФ от 11 июля 2006 года № 349-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалоб граждан С.В.Б., Е.А.Л., Т.И.С., Е.Е.Т., А.Г.Ц. и Г.Н.Ш. на нарушение их конституционных прав положениями ч. 4 ст. 22 Основ о нотариате и абз.9 ст. 22 Федерального закона от 02 ноября 2004 г. № 127-ФЗ» // Правовая база «КонсультантПлюс». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_64007/

89. Определение КС РФ от 04 июня 2007 года № 320-О-П «По запросу группы депутатов Государственной Думы о проверке конституционности

абзацев второго и третьего пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2005. № 3.

90. Определение КС РФ от 1 декабря 2009 г. № 1553-О-П «По жалобе гражданки Грудцыной Людмилы Ярославовны на нарушение ее конституционных прав положениями статей 21 и 22 Основ законодательства Российской Федерации о нотариате и статей 221 и 264 Налогового кодекса Российской Федерации». URL: <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/1694118/#ixzz30MOFdiD5>

91. Определение КС РФ от 01 марта 2011 г. № 272-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Чераневой А.А. на нарушение ее конституционных прав абз. 3 ч. 1 ст.15 и ч. 1 ст. 23 Основ о нотариате». URL: <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/58100673/>

92. Решение ВС РФ от 06 августа 1998 года № ГКПИ98-300 «О признании незаконным (недействительным) Письма Госналогслужбы РФ от 13 июня 1997 года № СШ-6-08/447 «Об отмене писем Государственной налоговой службы Российской Федерации» в части писем от 26 апреля 1993 года № НИ-6-04/156 и от 24 ноября 1993 года № 03-3-10» // Электронная библиотека [sudbiblioteka](http://sudbiblioteka.ru). URL: http://sudbiblioteka.ru/vs/text_big1/verhsud_big_1990.htm

93. Определение ВС РФ от 18 октября 2001 года по делу № 36-Г01-4 «Об оспаривании пп. «в» ч. 1 ст. 1 Закона Смоленской области «о налоге с продаж» от 29.12.1998 № 41-з». URL: lawmix.ru/vas/150556

94. Определение ВС РФ от 18 июня 2004 года по делу № 11-В04-2 // Электронная библиотека: sudbiblioteka.ru. URL: http://sudbiblioteka.ru/vs/text_big2/verhsud_big_30443.htm

95. Обзор законодательства и судебной практики за IV квартал 2005 года, утвержден Постановлением Президиума ВС РФ от 1 марта 2006 года. Вопрос № 53. URL: http://www.vsrp.ru/print_page.php?id=4249

96. Определение ВС РФ от 23 июля 2008 года № 50-В08-1 // Проект Сейчас.ру: общая судебная практика. URL: <http://www.lawmix.ru/vas/87494/>

97. Определение ВС РФ от 26 марта 2010 года № 50-В09-9 // Электронная справочная текстов судебных актов Верховного Суда РФ. URL: http://www.vsrf.ru/stor_pdf.php?id=291962

98. Определение ВС РФ от 17 ноября 2010 года № 5-Г10-177 «Об оставлении без изменения решения Московского городского суда от 27.07.2010 об оспаривании отдельных положений Закона города Москвы от 19.04.2006 № 15 «Об организации и деятельности нотариата в городе Москве» // URL: <http://www.referent.ru/7/177023>

99. Решение ВС РФ от 17 мая 2012 года № АКПИ12-557 «О признании частично недействующей сноски к пункту 1 Порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей, утвержденного Приказом Минфина России N 86н и МНС России N БГ- 3-04/430 от 13 августа 2002 года» // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2012. № 12.

100. Постановление ВАС РФ от 12 октября 2006 года № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2006. № 12.

101. Постановление Президиума ВАС РФ от 27 февраля 1996 г. № 2299/95 // Электронная библиотека: sudbiblioteka.ru. URL http://sudbiblioteka.ru/as/text1/vassud_big_736.htm

102. Постановление Президиума ВАС РФ от 27 февраля 1996 г. № 4342/95 // Электронная библиотека: [sudbiblioteka.ru](http://www.sudbiblioteka.ru). URL http://www.sudbiblioteka.ru/as/text1/vassud_big_732.htm

103. Апелляционное определение Верховного Суда Чувашской Республики № 33-339/2013 от 30 января 2013 года. URL: <https://rospravosudie.com/court-verhovnyj-sud-chuvashskoj-respubliki-chuvashskaya-respublika-s/act-428119635/>

104. Определение Президиума Верховного Суда Республики Татарстан от 04 августа 2004 года // Проект Сейчас.ру: общая судебная практика. URL: <http://www.lawmix.ru/vas/87494/>

III. Нормативно-правовые акты и официальные документы зарубежных государств

105. Налоговый кодекс Украины от 2 декабря 2010 года № 2755-VI.
URL: <http://www.profiwins.com.ua/ru/legislation/kodeks/1349.html>

106. Кодекс Республики Казахстан от 10 декабря 2008 года № 99-IV «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)».
URL: http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30366217&sublink=5360000

107. Общая часть Налогового кодекса Республики Беларусь от 19 декабря 2002 года №166-3. URL: http://www.base.spininform.ru/show_doc.fwx?rgn=3131

108. Особенная часть Налогового кодекса Республики Беларусь от 29 декабря 2009 года №71-3. URL: http://base.spininform.ru/show_doc.fwx?rgn=30488

109. Налоговый кодекс Республики Молдова от 24 апреля 1997 года.
URL: http://base.spininform.ru/show_doc.fwx?rgn=3834

110. Закон Украины от 2 сентября 1993 года №3425-XII «О нотариате».
URL: http://base.spininform.ru/show_doc.fwx?rgn=14463

111. Закон Республики Казахстан от 14 июля 1997 года №155-I «О нотариате». URL: http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=1008028

112. Закон Республики Беларусь от 18 июля 2004 года № 305-3 «О нотариате и нотариальной деятельности». URL: http://www.base.spininform.ru/show_doc.fwx?rgn=6741

113. Закон Республики Армения от 27 декабря 2001 года №зр-274 «О нотариате». URL: <http://www.parliament.am/legislation.php?sel=show&ID=1297&lang=rus#18>

114. Закон Республики Армения от 30 сентября 1997 года №ЗР-155 «О налоге на прибыль». URL: <http://www.parliament.am/legislation.php?sel=show&ID=1839&lang=rus>

115. Закон Республики Армения от 27 июля 1998 года № ЗР-186 «О государственной пошине». URL:

<http://www.parliament.am/legislation.php?sel=show&ID=1370&lang=rus>

116. Закон Республики Армения «О подоходном налоге» от 30 декабря 2010 года № ЗР-246. URL:

<http://www.parliament.am/legislation.php?sel=show&ID=1297&lang=rus#18>

117. Закон Республики Молдова «О нотариате» от 8 ноября 2002 года № 1453-XV. URL: http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=5140

118. Закон Республики Молдова от 27 июня 2003 года №271-XV «О порядке исчисления платы за нотариальные услуги». URL: http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=5091

119. Закон Литовской Республики «О нотариате» от 15 сентября 1992 года № I-2882. URL: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_1?p_id=450438

120. Закон Эстонской Республики «О нотариате». URL: <http://www.notar.ee/index.aw/15760>

121. Закон Эстонской Республики «О плате за услуги нотариуса» от 20 марта 1996 года. URL: <http://www.notar.ee/index.aw/15760>

122. Указ Президента Республики Беларусь от 27 ноября 2013 г. № 523 «Об организации нотариальной деятельности в Республике Беларусь». URL: <http://www.pravo.by/main.aspx?guid=3871&p0=P31300523&p1=1>

123. Постановление Правительства Республики Казахстан от 18 октября 2013 года № 1116 «Об утверждении Правил удержания и перечисления обязательных пенсионных взносов в накопительные пенсионные фонды». URL: <http://adilet.zan.kz/rus/docs/P1300001116>

124. Приказ Министерства доходов и сборов Украины от 16 сентября 2013 года № 481 «Об утверждении формы Книги учета доходов и расходов, которую ведут физические лица - предприниматели, кроме лиц, избравших упрощенную систему налогообложения, и физические лица, осуществляющие независимую профессиональную деятельность, и Порядка

ее ведения». URL: <http://www.profiwins.com.ua/letters-and-orders/gna/4114-481.html>

125. Приказ Государственной налоговой службы Украины от 24 декабря 2010 года № 1025. URL:<http://www.profiwins.com.ua/ru/letters-and-orders/gna/1471-1025.html>

126. Приказ Государственной налоговой службы Украины от 24 декабря 2012 года N 1185 «Об утверждении Обобщающей налоговой консультации относительно некоторых вопросов налогообложения физических лиц, осуществляющих независимую профессиональную деятельность (частных нотариусов, адвокатов) ». URL: <http://www.profiwins.com.ua/ru/letters-and-orders/gna/3471-1185.html>

127. Приказ Министерства доходов и сборов Украины «Об утверждении Обобщающей налоговой консультации относительно расходов частного нотариуса» от 30 декабря 2013 года № 884. URL: <http://www.profiwins.com.ua/ru/letters-and-orders/gna/4397-884.html>

128. Приказ Министерства юстиции Украины от 3 марта 2004 года №20/5 «Об утверждении Инструкции о порядке осуществления нотариальных действий нотариусами Украины». URL: http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=15844

129. Приказ Главной государственной налоговой инспекции Республики Молдова № 152 от 13 февраля 2014 года. URL: <http://lex.justice.md/viewdoc.php?action=view&view=doc&id=351906&lang=2>

IV. Научная литература: книги, монографии, сборники

130. Авдюков М.Г. Нотариат в СССР. М., 1974.

131. Алехин А.П., Кармолицкий А.А. Административное право России: учебник. М.: Зерцало, 2007.

132. Бахрах. Д.Н., Россинский Б.В., Стариков Ю.Н. Административное право. 3-е изд., пересмотр. и доп. М.: Норма, 2008.

133. Белых В.С., Винницкий Д.В. Налоговое право России: краткий учебный курс. М.: Норма, 2004.

134. Беляев И.Д. История русского законодательства. М.: Спб: Лань, 1999.
135. Божьев В.П. Правоохранительные органы: учебник. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Юрайт, 2011.
136. Быля А.Б., Горбунова О.Н., Грачева Е.Ю. и др. Финансовое право: учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М.: ТК Велби, Проспект, 2008.
137. Вергасова Р.И. Нотариат в России: учебное пособие. 4-е изд., перераб. и доп. М.: Норма: ИНФРА-М, 2011.
138. Винавер А.М. Купля-продажа и мена. М.: Право и Жизнь, 1924.
139. Вопросы по применению законодательства в нотариальной практике, включённые в обзоры Законодательно-методического отдела Федеральной нотариальной палаты 2002-2009 гг.: серия «Библиотека «Нотариального вестника». М.: ФРПК, 2009.
140. Гомоло А.И. Нотариат: учебное пособие. М.: Academia, 2004.
141. Гонгало Б.М., Зайцева Т.И. и др. Настольная книга нотариуса в 2 томах. 2-е изд., исп. и доп. М.: Волтерс Клувер. 2004. Т.1.
142. Грачева Е.Ю., Ивлиева М.Ф., Соколова Э.Д. Налоговое право: учебник. М.: Юристъ, 2005.
143. Грачева Е.Ю. Проблемы правового регулирования финансового контроля. М.: Юриспруденция, 2000.
144. Грудцына Л.Ю. Адвокатура, нотариат и другие институты гражданского общества в России // Под ред. Н.А. Михалевой. М.: Деловой двор, 2008.
145. Демин А.В. Налоговое право России: учебное пособие. Красноярск: Юридический институт, 2006.
146. Денисова Е.Э. Нотариат в Российской Федерации. М., 2003.
147. Елизарова Н.В. Налоговое право: учебник. МИЭМП, 2010.
148. Еналеева И.Д., Сальникова Л.В. Налоговое право России: учебник для вузов. М.: Юстицинформ, 2006.
149. Журнал Министерства юстиции. 1906. Книга IX.

150. Землин А.И. Налоговое право: учебник. М.: ФОРУМ: ИНФРА-М, 2005.
151. Зенин И.А., Ипатов А.И. Основы нотариата: учебно-методический комплекс. М.: Изд.центр ЕАОИ, 2008.
152. Иловайский С.И. Учебник финансового права. Одесса, 1904.
153. История финансового законодательства России: учебное пособие. Серия «Экономика и управление». М.: ИКЦ МарТ. Ростов-на-Дону, 2003.
154. Исторические хроники российского нотариата. М.: РИА «Внешторгиздат», 2003.
155. Калиниченко Т.Г. Нотариальное право и процесс в Российской Федерации: теоретические вопросы развития: монография. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Норма: ИНФРА-М, 2012.
156. Козлова Е.И., Кутафин О.Е. Конституционное право России. М., 2003.
157. Козырин А.Н., Штатина М.А. Административное право зарубежных стран: учебник. М.: Спарк, 2003.
158. Коковцов Д. Руководство к совершению актов, договоров и обязательств на основании нового Положения о нотариальной части, правил, опубликованных Указом Правительствующего Сената 3 ноября 1867 года с приложением образцов и форм. СПб, 1868.
159. Крохина Ю.А. Налоговое право России: учебник для вузов. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.
160. Кухаренко В.Б., Тютюриков Н.Н. Налоговые системы зарубежных стран: учебное пособие. М.: Изд-во РАГС, 2009.
161. Кучеров И.И. Налоговое право России: курс лекций. 2-е изд., перераб. и доп. М.: ЮрИнфоР, 2006.
162. Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (Правовые аспекты) : Монография. М.: ЗАО «ЮрИнфор», 2009.
163. Лившиц В.И. История Новгородского нотариата, факты, хроники, комментарии. М: ОСТ МЕДИА, 2000.

164. Марченко М.Н. Теория государства и права: учебник. 2-е изд. М.: ТК Велби, Проспект, 2004.
165. Матузов Н.И., Малько А.В. Теория государства и права: учебник. М: Юристъ, 2004.
166. Миляков Н.В. Налоговое право: учебник. М.: ИНФРА-М, 2008.
167. Налоговое право России: учебник для вузов / отв. ред. д.ю.н., проф. Ю.А. Крохина. 2-е изд., перераб. М.: Норма, 2004.
168. Налоговое право: учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Юристъ, 2003.
169. Новицкий А.И. Исторический обзор законодательства о гербовом сборе России в Трудах комиссии, высочайше учрежденной для пересмотра системы податей и сборов. Т. VI. Ч.1. СПб., 1863.
170. Объяснительная записка к проекту новой редакции Положения о нотариальной части. СПб. 1904.
171. Овсянко Д.В. Административное право: учебное пособие. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Юристъ, 2000.
172. Ожегов С.И. Толковый словарь русского языка. М.: Оникс, 2010; Ефремова Т.Ф. Современный толковый словарь русского языка в 3 томах. М.: АСТ, 2006. Т.1.
173. Парыгина В.А., Тедеев А.А. Налоговое право Российской Федерации / серия «Учебники, учебные пособия». Ростов-на-Дону: Феникс, 2002.
174. Пиепу Ж.-Ф., Ягр Ж. Профессиональное нотариальное право / пер. с франц. И.Г. Медведева. М.: Юристъ, 2001.
175. Попова Л.В., Дрожжина И.А., Маслов Б.Г. Налоговые системы зарубежных стран: учебно-методическое пособие. М.: Дело и Сервис, 2008.
176. Проблемы теории государства и права : учебник / Под ред. В. М. Сырых. М.: Эксмо, 2008.
177. Прошунин М.М. Финансовый мониторинг (противодействие легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и

финансированию терроризма): учебное пособие / под ред. Проф. С.В. Запольского. М.: РАП; Статут, 2009.

178. Рассолов М.М. Финансовое право: учебное пособие для вузов. М.: Юнити-Дана, 2001.

179. Рау К. Б. Основные начала финансовой науки. СПб., 1868.

180. Романовский М., Врублевская О. Налоги и налогообложение: учебник для вузов. 6-е изд., доп. СПб: Питер, 2009.

181. Романовский Г.Б., Романовская О.В. Организация нотариата в Российской Федерации. М., 2001.

182. Рудый К.В. Финансовые, денежные и кредитные системы зарубежных стран. М.: Новое знание, 2004.

183. Савюк Л.К. Правоохранительные органы: учебник. М.: Юристъ, 2005.

184. Сидорович А.В. Курс экономической теории: Общие основы экономической теории. Микроэкономика. Макроэкономика. Основы национальной экономики: учебное пособие. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Дело и Сервис, 2001.

185. Стешенко Л.А., Шамба Т.М. Нотариат в российской Федерации. М.: Норма, 2004.

186. Стрекозов В.Г. Конституционное право России. М., 2002.

187. Судебная практика по вопросам нотариальной деятельности [2004-2009] сборник / сост. Юшкова Е.Ю. 3-е изд. М.: Инфотропик Медиа, 2011.

188. Тарбагаева Е.Б. Нотариат в Российской Федерации. СПб., 2001.

189. Толкушкин А.В. История налогов в России. М.: Юристъ, 2001.

190. Толстой Д. История финансовых учреждений России со времен основания государства до кончины императрицы Екатерины II. СПб., 1846.

191. Трофимова И.А. Нотариат в Российской Федерации: учебник для вузов. М.: Интерфакс. 2008.

192. Фемелиди А.М. Русский нотариат. История нотариата и действующее нотариальное положение 14 апр.1866 г. СПб., 1902. Ч. I. Гл.8.

193. Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Юристъ, 2004.
194. Финансовое право: учебник / отв. ред. проф. С.В. Запольский. 2-е изд., испр. и доп. М.: Юридическая фирма «Контракт»: Волтерс Клувер, 2011.
195. Химичева Г.П. Досудебное производство по уголовным делам: концепция совершенствования уголовно-процессуальной деятельности. М.: Экзамен, 2003.
196. Чепурнова Н.М., Серегин А.В. Теория государства и права: учебное пособие. М.: ЕАОИ, 2007.
197. Черемных И.Г. Российский нотариат: прошлое, настоящее, будущее. М., 1999.
198. Черемных Г.Г., Черемных И.Г. Нотариальное право Российской Федерации. М.: Юрид.лит., 2005.
199. Шамба Т.М., Кокин В.Н., Шамба Т.Н. Нотариат в Российской Федерации: учебник. М.: Норма: Инфра-М., 2010.
200. Энциклопедический словарь Ф.А. Брокгауза и И.А. Ефрона. СПб.: Брокгауз-Ефрон, 1890—1907.
201. Янжул. Основные начала финансовой науки. СПб, 1899.
202. Ярков В.В. Гражданский процесс: учебник. М.: Волтерс Клувер, 2004.
203. Ярков В.В. Нотариальное право России: учебник. М.: Волтерс Клувер. 2003.

V. Научные статьи

204. Андреева Ю.А. Деятельность Министерства юстиции Российской Федерации и его территориальных органов по контролю и надзору в сфере нотариата // Административное право и процесс. 2011. № 9.
205. Андреева Ю.А. Юридическая ответственность нотариусов // Законы России. Опыт. Анализ. Практика. 2012. № 3.

206. Богомазова Г.Г. Формирование налогооблагаемой базы частнопрактикующих нотариусов с 1 января 2007 года // Нотариальный вестник. 2007. № 7.

207. Брызгалин А.В. Понятие налога и нормативное разграничение налоговых и неналоговых платежей по законодательству Российской Федерации // Налоговый вестник. 1997. № 10.

208. Волкова Г.А. Правовой статус нотариусов, занимающихся частной практикой, и налогообложение их доходов (часть 1) // Нотариальный вестник. 2010. № 4.

209. Гончаров А.И., Щербинин А.А. Особенности налогообложения нотариальной деятельности // Налоги и финансовое право. 2009. № 3.

210. Гусева И.П. К вопросу о понятии и сущности косвенных налогов // Законодательство и экономика. 2003. № 6.

211. Данные о вкладе французских нотариусов в экономику Франции // Нотариальное право. 2012. № 6.

212. Жеффре А. Тальпис. Латинский нотариат перед лицом глобализации // Российская юстиция. 2003. № 9.

213. Злотников М.Ф. Подьячие Ивановской площади. К истории нотариата Московской Руси // Нотариальный вестник. 1998. № 1.

214. Из истории российского нотариата // Нотариус. 1997. № 1.

215. Из истории российского нотариата // Нотариус. 1997. № 2(4).

216. Калининченко Т.Г. Глобализация и основные проблемы развития нотариата Российской Федерации. Нотариальный вестник. 2009. № 8.

217. Квитко А.Ф. Понятие и правовая характеристика нотариата как института гражданского общества // Право и государство: теория и практика. 2012. № 4 (88).

218. Копина А.А. Дифференциация видов налогового контроля в зависимости от категорий налогоплательщиков // Финансовое право. 2014. № 10.

219. Корсик К.А., Усович Л.В. Нужно ли нотариусу платить НДС? // Нотариус. 2006. № 6.

220. Королев Д.А. Правовая природа государственной пошлины и нотариального тарифа // Пробелы в российском законодательстве. 2010. № 2.

221. Куклина Н. История российского нотариата // Российская юстиция. 1997. № 12.

222. Левадная Т.Ю. Учет расходов, связанных с повышением профессиональной квалификации частнопрактикующих нотариусов // Налоговый вестник. 2005. №10. URL: <http://www.lawmix.ru/bux/96992>

223. Мандельштам Л.Б. Учреждение нотариата и его организация // Журнал Министерства юстиции. 1899. № 4.

224. Материалы научно-практической конференции «Новеллы законодательства о государственной регистрации прав на недвижимость и о нотариате: тенденции гармонизации, перспективы развития». Московская городская нотариальная палата. URL: <http://www.mgnp.info/blogs/notariusy-obsudili-novelly-zakonodatelstva-o-notariate-i-gosregistracii-prav-na-nedvizhimoe-imushhestvo-na-konferencii-v-moskve/>

225. Миллер Н.Н. Налогообложение нотариусов, занимающихся частной практикой // Бюллетень нотариальной практики. 2004. № 5.

226. На повестке дня – вопрос о тарифе. Нотариальный тариф: действительность и перспектива. Центр развития континентального права: нотариат. URL: http://www.notaries.ru/?action=press&id=18&parent_id=15)

227. Нотариусы России и Италии в гражданском обороте. Обзор российско-итальянского научно-практического семинара по актуальным вопросам участия нотариусов в гражданском обороте недвижимости, в корпоративных отношениях, в оформлении наследственных прав. URL <http://www.notariat.ru/news/notariat/6906/>

228. Подгорецкий П. По поводу пересмотра нотариального Положения 14 апреля 1866 г. // Журнал Министерства юстиции. 1903. № 5.

229. Пономарев А.Ф. Исторические даты российского нотариата // Нотариальный вестник. 2002. № 1. URL: <http://mirnot.narod.ru/dati.html>

230. Попович М. Служебные права и материальная обеспеченность нотариуса в России // Нотариальный вестник. 1903. № 4.

231. Ралько В.В. Сущность и содержание правовой деятельности нотариата в современных правовых системах // Нотариус. 2009. № 5. URL: http://www.juristlib.ru/book_4923.html

232. Романовская О.В. Проблемы развития нотариата в Российской Федерации. URL: <http://www.nauka-pravo.org/m/articles/view/Проблемы-развития-нотариата-в-Российской-Федерации>

233. Смыкалин А.С. Донотариальный период в системе юридических органов русского государства // Нотариальный вестник. 2006. № 12. URL: <http://mirnot.narod.ru/donotar.html>

234. Усович Л.В. Амортизационные отчисления: больше вопросов, чем ответов // эж-ЮРИСТ. 2008. № 47.

235. Фрик О.В. О некоторых вопросах налогообложения нотариусов, занимающийся частной практикой // Нотариальный вестник. 2009. № 5.

236. Черемных И.Г. Сочетание публично-правовых и частноправовых аспектов в правовой природе института российского нотариата // Хозяйство и право. 2006. № 3.

237. Черемных Г.Г. Еще раз о правовом регулировании нотариальной деятельности // Нотариус. 2010. № 3.

238. Чефранова Е.А. Реформа гражданского законодательства и обеспечение законности и прозрачности оборота недвижимости // Нотариальный вестник. 2013. № 5.

239. Щербинин А.А., Гончаров А.И. Проблемы государственной пошлины как источника доходов для обеспечения нотариальной деятельности // Налоги и финансовое право. 2009. № 4.

240. Щенникова Л.В. Гражданское законодательство и нотариат в России: проблема соответствия // Законодательство. 2002. № 11.

241. Юшкова Е.Ю. Судебная практика по нотариату // Российское право: образование, практика, наука. 2009. № 10.

242. Ярик А.А. Нотариат и суд // Арбитражный и гражданский процесс. 2007. № 3.

243. Ярков В.В., Медведев И.Г., Трушников С.С. Методика и практика формирования нотариальных тарифов в странах Латинского нотариата на примере Франции и Германии // Нотариальный вестник. 2004. № 11.

VI. Диссертации и авторефераты диссертаций

244. Акимова С.Б. Обеспечение конституционного права граждан на оказание квалифицированной юридической помощи и защиты права собственности нотариатом в Российской Федерации): дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.02. Пенза, 2004.

245. Алферов И.А. Нотариальная форма защиты и охраны права и законного интереса: дис. ... канд. юрид. наук: 12 00 15. М., 2007.

246. Ахрамеева О.В. Соотношение публично-правовых и частноправовых начал в оказании публичных услуг населению в Российской Федерации (на примере адвокатуры и нотариата): автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. Ставрополь, 2011.

247. Волков В.В. Фискальный сбор как источник неналоговых доходов бюджета: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. М., 2009.

248. Демина Н.В. Формирование и развитие нотариата в контексте эволюции государственности России: историко-правовой аспект: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. СПб., 2010.

249. Долгов М.А. Институт нотариата в российском государстве: историко-правовое исследование: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. М., 2005.

250. Зацепина С.А. Нотариат в системе гражданской юрисдикции: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.15. Екатеринбург, 2002.

251. Карапетян А.Р. Правовой статус частных субъектов налогового права: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. М., 2005.

252. Королев Д.А. Правовое регулирование отношений по взиманию государственной пошлины при осуществлении нотариальной деятельности: автореферат дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. М., 2011.

253. Мальцева С.В. Роль нотариата в удостоверении сделок с недвижимым имуществом: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.03. М., 2004.

254. Мизинцев Е.Н. Организационно-правовые основы нотариата в Российской Федерации и зарубежных странах (сравнительно-правовое исследование): дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.11. М., 2012.

255. Мутушев Р.М. Неналоговые доходы федерального бюджета: проблемы правового регулирования: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Саратов, 2009.

256. Олейнова А.Г. История становления законодательства о нотариате в России: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. М., 2004.

257. Ралько В.В. Теория правовой деятельности нотариата: автореф. дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.01. Москва, 2010.

258. Романовская О.В. Конституционно-правовые основы организации и деятельности профессиональных публичных корпораций в Российской Федерации: автореф. дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.02. Пенза, 2010.

259. Сычев О.М. Регулирование отношений с участием частного нотариата в России (гражданско-правовой аспект): автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.03. Краснодар, 2008.

260. Черемных И.Г. Становление независимого нотариата России как института по осуществлению правоохранительной деятельности: автореф. дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.11. М., 2007.

261. Шаповалова Л.Л. Становление и развитие института нотариата в России. (историко-правовой аспект): дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. Ставрополь, 2000.

262. Щербинин А.А. Финансовое обеспечение нотариальной деятельности в Российской Федерации: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. Волгоград, 2010.

263. Яговкина В.А. Налоговое правоотношение (теоретико-правовой аспект): дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. М., 2003.

VII. Литература на иностранном языке

264. Alfred de Foville. La France Economique, 1890.

265. Christoph U. Schmid. Study of Centre of European Law and Politics (ZERP) University of Bremen. COMP/2012/D3/003. Conveyancing Services Market. Country Fiches. December 2012.
266. Consiglio Nazionale Del Notariato - Ufficio Studi, Dizionario giuridico del notariato nella casistica pratica, Milano, 2006.
267. C. Planells del Pozo, S. Torres Escámez. National Report Spain. *Notarius International* 3-4/2003, P. 249. URL: http://212.63.69.85/Database/2003/notarius_2003_03_249_en.pdf
268. Décret n° 78-262 portant fixation du tarif des notaires (JO 10 mars et 26 mai 1978).
269. German Tax System, establishing a business in Lübeck, 2005.
270. John Henry Merryman and Rogelio Pérez-Perdomo, *The Civil Law Tradition: An Introduction to the Legal Systems of Europe and Latin America*. 3rd ed. Stanford: Stanford University Press, 2007.
271. Main comparative corporate tax principles for Estonia, Latvia, Lithuania and Belarus. Sorainen Tax Card. 2013. URL: <http://www.sorainen.com/UserFiles/File/Publications/tax-card.SORAINEN.2013-09-20.eng.pdf>
272. Philip R Wood. *Comparative Law of Security Interests and Title Finance*. 2nd edition, 2007.
273. Roger Van den Bergh, Yves Montangie. *Theory and Evidence on the Regulation of the Latin Notary Profession. A Law and Economics Approach*. ECRi-report 0604, 2006.
274. Séneur abogados economistas. *Capital Transfer Tax and Stamp Duty*, 2012.
275. Spain taxes, 2012. URL: http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/buy-sell/index_en.htm#spain_en_paying-taxes
276. *Taxation trends in the European Union, data for the EU Member states, Iceland and Norway*: Eurostat Statistical books. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2013.

277. Taxation trends in the European Union. Eurostat newsrelease 68/2013. URL: http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_PUBLIC/2-29042013-CP/EN/2-29042013-CP-EN.PDF

278. Taxation in Germany from Wikipedia, the free encyclopedia. URL: http://en.wikipedia.org/wiki/Taxation_in_Germany#Income_tax_for_residents

279. The Stamp Duty Regulation In Different European Countries. The Annals of The "Ștefan cel Mare" University of Suceava. Fascicle of The Faculty of Economics and Public Administration. Vol. 10. Special Number, 2010.

280. The French tax system. Public finances general directorate, tax policy directorate of the Ministry of economy, finance and industry, 2011.

281. The French Tax System. Public Finances General Directorate Tax Policy Directorate, 2011. URL: http://www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/p1/fichedescriptive_1006/fichedescriptive_1006.pdf

VIII. Ресурсы сети интернет

282. Единый портал раскрытия информации о подготовке федеральными органами исполнительной власти проектов нормативных правовых актов и результатах их общественного обсуждения 04 сентября 2013 года. URL: <http://regulation.gov.ru/project/6896.html>

283. Интернет-портал «Российской газеты» 18 ноября 2011 года. URL: <http://www.rg.ru/2011/11/18/notariat-site-dok.html>

284. Официальный сайт Государственной Думы РФ: законопроект № 398234-6 «О нотариате и нотариальной деятельности». URL: <http://asozd2.duma.gov.ru/main.nsf/%28SpravkaNew%29?OpenAgent&RN=398234-6&02>

285. Официальный сайт Верховного Суда Российской Федерации. URL: http://www.vsrp.ru/print_page.php?id=4249

286. Официальный сайт Российской газеты. URL: <http://www.rg.ru/2011/11/18/notariat-site-dok.html>;

287. Официальный сайт Федеральной нотариальной палаты. URL: <http://www.notariat.ru/law/>

288. Официальный сайт Международного союза латинского нотариата (МСЛН). URL: <http://www.uinl.org/6/member-notariats-country>
289. Официальный сайт Сейма Литовской Республики: новейшие переводы правовых актов. URL: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_1?p_id=450438
290. Официальный сайт Нотариальной палаты Эстонии. URL: <http://www.notar.ee/index.aw/15760>
291. База данных о профессиях и специальностях Эстонии, профессия: нотариус. URL: www.rajaleidja.ee/akab/doc.php?12977
292. Материалы фонда сообщества Visagino. URL: http://www.vbfondas.lt/upload/zakon_podoh.htm
293. Региональное законодательство субъектов РФ. URL: <http://www.pravoregiona77.ru/>
294. Система «Гарант». URL: <http://www.garant.ru/>
295. Правовая база «КонсультантПлюс». URL: <http://base.consultant.ru>
296. Правовая система «Референт». URL: <http://www.referent.ru/>
297. Региональное законодательство субъектов РФ. URL: <http://www.pravoregiona77.ru>
298. Свод законов Российской империи, повелением государя императора Николая Первого составленный. Издание 1837 года. URL: <http://www.runivers.ru/upload/iblock/3fc/5.pdf>
299. Информационно-поисковая система «Законодательство стран СНГ». URL: <http://base.spinform.ru>
300. Информационная система «ПАРАГРАФ» по законодательству Казахстана [сайт]. URL: <http://online.zakon.kz>
301. Информационно-правовая система нормативных правовых актов Республики Казахстан «Әділет». URL: <http://adilet.zan.kz>
302. Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь [сайт]. URL: <http://www.pravo.by>
303. Национальное Собрание Республики Армения: раздел законодательства [сайт]. URL: <http://www.parliament.am>

304. Портал основных нормативных актов Эстонии. URL:
<http://zakony.ee>

305. Правовая база организации «Профи Винс» [сайт]. URL:
<http://www.profiwins.com.ua>

306. Электронная библиотека: sudbiblioteka.ru. URL:
<http://sudbiblioteka.ru>

307. Картотека «РосПравосудие». URL: <https://rospravosudie.com>

308. Архив судебных актов по гражданским делам Ленинского районного суда г. Краснодара. URL: <http://krasnodar-leninsky.krd.sudrf.ru>

309. Your Europe [EU site]. URL:
http://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/lithuania/self-employed_en.htm

310. Answers Help Center. URL: <http://www.answers.com>

311. Лобби адвокатов и нотариусов отбилась от повышения налогов // Молдавские ведомости. URL:
http://www.vedomosti.md/news/Lobbi_Advokatov_I_Notariusov_Otbilos_Ot_Povysheniya_Nalogov

ПРИЛОЖЕНИЕ 1

государство	нотариусы (категории)	налогооблагаемые доходы	налоги и иные платежи	режим налогообложения	законодательное регулирование	особенности расчета и уплаты налогов
Армения	нотариусы	плата за оказание услуг, обеспечивающих совершение нотариальных действий, размер которой устанавливается нотариусом, а виды таких услуг и тарифная шкала на них утверждаются Правительством Армении + возмещение в размере суммы расходов, произведенных в процессе совершения нотариальных действий (также взимаются государственные пошлины за совершение нотариальных действий)	<p> подоходный налог (как для ИП в зависимости от размера дохода 24,4 % и 26%)</p> <p> налог с оборота (20%)</p> <p> платежи обязательно-го социального страхования</p>	распространяется режим ИП	Глава 5 Закона от 30 декабря 2010 года № ЗР-246 «О подоходном налоге» в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности	<p>- для уплаты подоходного налога применяется учетно-зачетный метод в порядке, установленном Законом Республики Армения от 30 сентября 1997 года №ЗР-155 «О налоге на прибыль», в том числе и для определения расчета амортизационных отчислений, вычета расходов из совокупного дохода, а также убытков, понесенных в отчетном году от предпринимательской деятельности;</p> <p>- нотариус может быть признан судом неплатежеспособным и на период неплатежеспособности Минюстом Республики Армения его деятельность приостанавливается;</p> <p>- предоставляются вычеты общего и социального характера, а также расходы, документально обоснованные и непосредственно связанные с доходами, подлежащими получению от соответствующей деятельности (материальные расходы; платежи по оплате труда и приравненные к ней другие платежи; амортизационные отчисления;</p>

						арендные платежи; страховые платежи; невозмещаемые (незасчитываемые) налоги, пошлины и другие обязательные платежи; рекламные, представительские и судебные расходы; возмещение причиненного ущерба; выявленные в отчетном году заниженные расходы за три предшествующих ему года); - расчет налога осуществляется только в электронной форме.
Белоруссия	нотариусы нотариальных контор и нотариальных бюро	суммы нотариальных тарифов (за совершение нотариальных действий и оказание услуг пр. и тех. характера), ставки которых устанавливаются Правительством Белоруссии в процентном отношении от базовой величины (взыскиваемой суммы)	подходный налог с физических лиц (по специальной ставке 15 %, при общей ставке для физических лиц - 12%) отчисления на социальное страхование	удержанием налогов, сборов (пошлин) при выплате доходов нотариусам нотариальных контор занимается нотариальная палата, как налоговый агент. нотариусы нотариальных бюро расцениваются как ИП, сами платят налоги и выступают налоговыми агентами по отношению к своим работникам	Общая часть Налогового кодекса от 19 декабря 2002 года №166-3, Глава 16 Особенной части Налогового кодекса от 29 декабря 2009 года №71-3	- нотариусы нотариальных бюро самостоятельно встают на налоговый учет после получения свидетельства о регистрации нотариального бюро: - доходы их учитываются на дату фактического получения и складываются из доходов от реализации услуг и внереализационных доходов, уменьшенных на сумму налогов и сборов, уплачиваемых из выручки; - профессиональные вычеты, как и для ИП и адвокатов: в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с осуществлением деятельности, определяются ими самостоятельно на основании любых документов,

						<p>подтверждающих произведенные расходы и подразделяются на затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, имеющие стоимостную оценку (материальные расходы, расходы на оплату труда, амортизационные отчисления от стоимости амортизируемого имущества (основных средств и нематериальных активов), используемого в деятельности; расходы на социальные нужды; прочие расходы по согласованию с налоговыми органами), а также внереализационные расходы.</p> <p>- не относятся к расходам понесенные убытки прошлых лет, расходы на проведение модернизации, реконструкции объектов, относящихся к основным средствам.</p> <p>- вместо получения профессионального налогового вычета можно применить профессиональный налоговый вычет в размере 10 % общей суммы подлежащих налогообложению доходов, полученных от осуществления деятельности.</p>
--	--	--	--	--	--	---

<p>Молдова</p>	<p>публичные нотариусы</p>	<p>плата за собственно нотариальную услугу по письменному соглашению с обратившимся лицом и с учетом методологии, утвержденной Парламентом Молдовы согласно Закону от 27 июня 2003 года №271-XV «О порядке исчисления платы за нотариальные услуги» (предусмотрены скидки)</p> <p>(также за нотариальную услугу подлежит уплате установленная законом государственная пошлина в бюджет)</p>	<p>подходный налог (по специальной ставке 18%, для ИП и физических лиц в зависимости от размера дохода ставки 7% и 18%)</p> <p>НДС (в разработке)</p> <p>взносы на социальное и медицинское страхование за себя и работников</p>	<p>публичные нотариусы в целях налогообложения рассматриваются как лица, осуществляющие профессиональную деятельность</p>	<p>специальная глава 10-1 «Налогообложение публичных нотариусов» Налогового кодекса от 24 апреля 1997 года</p>	<ul style="list-style-type: none"> - перечислены специальные расходы: расходы, связанные с осуществлением нотариальной деятельности, её обеспечением материально-технического характера, арендой и содержанием помещения нотариального бюро, оплатой услуг нанятого технического персонала; - вычеты, связанные с начисленным износом основных средств (собственности), амортизационные отчисления от нематериальной собственности, возможность перенесения убытков на будущее относятся только к лицам, занимающимся предпринимательской деятельностью; - как физические лица (не ИП) используют кассовый метод учета (вычеты разрешаются в налоговом году, в котором были произведены расходы, если только они не должны быть учтены в другом налоговом году в целях правильного отражения дохода); - используют как лица, осуществляющие профессиональную деятельность типовой формуляр расчета подоходного налога и порядка его заполнения с учетом предоставленных налоговым законодательством
----------------	----------------------------	---	--	---	--	---

						<p>профессиональных налоговых вычетов;</p> <ul style="list-style-type: none"> - для налоговой отчетности используются автоматизированные методы электронной отчетности.
Казахстан	государственные и частные	<p>оплата нотариальных действий, осуществляемая по ставкам, соответствующим размерам государственной пошлины + плата за дополнительные услуги тех. и пр. характера в размерах, четко указанных в Законе от 14 июля 1997 года №155-І «О нотариате» (предусмотрены случаи освобождения от дополнительной платы)</p>	<p>индивидуальный подоходный налог (по общей для всех ставке 10%)</p> <p>социальный налог (за себя и работников)</p> <p>отдельно пенсионные взносы</p>	<p>для частных нотариусов, как и адвокатов с частными судебными исполнителями, установлен отдельный режим обложения налогами</p>	<p>Налоговый кодекс (Кодекс от 10 декабря 2008 года № 99-IV «О налогах и других обязательных платежах в бюджет»)</p>	<ul style="list-style-type: none"> - обязаны пройти учетную регистрацию в территориальном органе юстиции и самостоятельно встать на регистрационный учет в налоговых органах в качестве частного нотариуса; - применяется режим налогообложения доходов необлагаемых у источника выплаты; - применяются только освобождения (льготы) общего и социального характера; - в отличие от адвокатов должны применять контрольно-кассовые машины; - являются налоговыми агентами в отношении своих работников, помощников и стажеров; - отчисления по всем налогам и иным платежам за себя и за работников можно отражать в одной декларации.

Украина	государственные и частные	плата по договоренности между нотариусом и обратившимся лицом, но не менее размера ставок государственной пошлины + дополнительные услуги пр. и тех. характера, не связанные с совершаемым нотариальным действием, в размерах, определяемых по договоренности сторон	НДФЛ (по специальной ставке 17%, как и ИП, при общей 15%) социальные отчисления	нотариусы относятся к категории физических лиц, осуществляющих независимую профессиональную деятельность, наряду с врачами, адвокатами, аудиторами, бухгалтерами, архитекторами, инженерами	раздел IV «Налог на доходы физических лиц», статья 178 «Налогообложение доходов, полученных физическим лицом, осуществляющим независимую профессиональную деятельность» Налогового кодекса от 2 декабря 2010 года № 2755-VI	<ul style="list-style-type: none"> - должны самостоятельно встать на налоговый учет как самозанятое лицо, иначе утратит право учета расходов; - ведет учет доходов и расходов своей деятельности по форме и в порядке, определенном, как и для ИП, но Книга учета (после 24 декабря 2010 года) приняла более удачный вид для использования лицами, занимающимися профессиональной деятельностью; - конкретного перечня профессиональных расходов для лиц, осуществляющих профессиональную деятельность нет, но их перечень приводится в Приказах Государственной налоговой службы и Министерства доходов и сборов, как расходов, связанных с организацией нотариальной деятельности и обусловленных требованиями Закона Украины от 2 сентября 1993 года №3425-XII «О нотариате»; - является налоговым агентом в отношении своих работников.
---------	---------------------------	--	--	---	---	---

Литва	нотариусы нотариальных бюро	вознаграждение за совершение нотариального действия, подготовку проектов сделок, консультации и тех. услуги, размер которого устанавливается Минюстом Литвы по согласованию с Минфином и нотариальной палатой с учетом определенных критериев (возможно частичное или полное освобождение по усмотрению нотариуса)	подходный налог (по общей ставке 15%, для ИП ставка ниже – 5 %)	нотариусы платят налоги как самозанятые лица, занимающиеся индивидуальной деятельностью в категории «творческая, профессиональная и другая самостоятельная деятельность подобного характера» (адвокаты, бухгалтеры, аудиторы, дизайнеры, журналисты, и т.д.)	Закон от 2 июля 2002 года № IX-1007 «О подоходном налоге с населения»	<ul style="list-style-type: none"> - подлежат вычету расходы, обычные для индивидуальной деятельности, связанные с фактически полученными в течение налогового периода доходами от нее и документально подтвержденные. Порядок их учета устанавливается Правительством Литовской Республики или уполномоченным им органом. - нотариальные действия, совершенные для хозяйствующих субъектов, в установленном законодательством порядке оформляются на специальных учетных документах; - неуплата нотариусом в течение более двух месяцев подряд налогов в государственный бюджет Литовской Республики в установленном законами порядке является основанием к лишению нотариуса своего статуса.
Эстония	нотариусы нотариальных бюро	вознаграждение за совершение нотариальных действий и оказание связанных с ними правовых и технических услуг, в размере и в порядке, установленном в	подходный налог (по общей ставке 22%) социальный налог (за себя и работников по ставке 35 % для	в сферах бухгалтерского учета и налогообложения на нотариусов распространяются режим, установленный для ИП.	Закон от 20 февраля 2002 года «О налогообложении» Закон от 15 декабря 1999 года «О подоходном налоге», Закон от 13 декабря 2000 года «О социальном	<ul style="list-style-type: none"> - нотариус обязан вести бухгалтерский учет, если бюро содержат несколько нотариусов, то они могут иметь общую бухгалтерию; - к профессиональным вычетам относятся все произведенные в налоговом периоде, документально подтвержденные и связанные с предпринимательской деятельностью расходы, то есть

		<p>отдельном Законе от 20 марта 1996 года «О плате за услуги нотариуса»; + плата за дополнительные нотариальные услуги, как правило, не связанные с совершением нотариальных действий, плата за которые определяется по соглашению с обратившимся лицом.</p>	<p>обеспечения пенсионного и государственного медицинского страхования)</p> <p>НДС (по ставке 21%)</p>		<p>налоге»</p>	<p>которые произведены в целях получения предпринимательских доходов или необходимы либо служат для сохранения или развития деятельности, а также существует четко обоснованная связь расходов с этой деятельностью.</p> <ul style="list-style-type: none"> - в рамках вычетов предоставляется необлагаемый налогом доход в размере 1728 евро, социальные и имущественные вычеты, учитываются страховые отчисления. - в общей сложности вычеты не должны превышать 50 процентов от дохода в том налоговом периоде - налогооблагаемый доход нотариуса составляет сумма, полученная в виде нотариальной платы за вычетом расходов на содержание бюро, установленные законом налоги и другие обязательные платы, связанные с его должностной деятельностью.
--	--	--	--	--	----------------	---